
La noción de progresividad impositiva: de la teoría a la praxis

José M. Domínguez Martínez

LA NOCIÓN DE PROGRESIVIDAD IMPOSITIVA: DE LA TEORÍA A LA PRAXIS

RESUMEN

En este trabajo se ofrece una visión panorámica de las principales cuestiones que se suscitan en relación con el estudio y el análisis de la progresividad impositiva en la teoría y en la realidad tributaria. Inicialmente se reseñan los hitos de la fundamentación normativa de la progresividad. Posteriormente se abordan los aspectos metodológicos relevantes para la aplicación de dicha noción. Finalmente se repasan los indicadores utilizados para medir el alcance efectivo de la progresividad en los sistemas tributarios reales, y se valora el papel de aquella en la distribución de la carga tributaria.

Palabras clave: Progresividad; impuestos; teoría; aspectos metodológicos.

ABSTRACT

This work provides an overview of the main issues concerning the study and analysis of tax progression both in theory and practice. Firstly, the hallmarks of normative background of progression are focused. Then the methodological aspects for its implementation are considered. Finally, some indicators reflecting the effective progression in actual tax systems and also its role on the tax burden distribution are shown.

Keywords: Progression; tax system; theory; methodological issues.

Códigos JEL/JEL Codes: D31, D63; H21; H24.

AUTOR

JOSÉ M. DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ es Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad de Málaga. Catedrático de Economía Aplicada (Hacienda Pública) de la Universidad de Málaga.

ÍNDICE

Índice	3
1. Introducción	4
2. La fundamentación doctrinal de la progresividad	5
2.1. Algunas consideraciones previas	5
2.2. ....La progresividad: un rasgo tributario a la búsqueda de un soporte doctrinal	7
2.3. La pugna entre los principios impositivos: beneficio vs. capacidad de pago.....	8
2.4. Otras justificaciones de la progresividad.....	13
2.5. Progresividad y elección social	15
2.6. La progresividad y la teoría de la imposición óptima	17
3. La plasmación de la progresividad: aspectos metodológicos	21
4. El alcance de la progresividad en los sistemas tributarios reales.....	27
5. La distribución de la carga tributaria.....	32
6. Consideraciones finales.....	36
6. Referencias bibliográficas.....	38

1. INTRODUCCIÓN

Existen diferentes formas de aproximarse a la progresividad, al menos tres: i) a partir de la observación de la estructura de los sistemas impositivos aplicados en la realidad; ii) en función de las directrices establecidas en el ordenamiento jurídico; iii) arrancando de la fundamentación normativa, es decir, desde el ámbito de los principios de la imposición y la doctrina hacendística concomitante.

Dada la relevancia social de la noción de progresividad y su asunción generalizada como un valor intrínseco de la imposición moderna, podríamos vernos inclinados a suponer que existe una armonía plena entre los tres enfoques mencionados. Pero, aun haciendo abstracción de la vertiente de la regulación jurídica general, nos encontramos con una realidad tributaria sumamente heterogénea, y difícilmente comparable entre países, que carece de una fundamentación teórica de la que se deriven prescripciones incontrovertidas. La ambigüedad de los postulados teóricos afecta no solo al grado de la progresividad impositiva sino que incluso llega a poner en tela de juicio la premisa esencial de su existencia. Para quien transite desde el terreno de la realidad tributaria hacia la cúspide de los esquemas doctrinales es casi inevitable que, en algún momento, no experimente una cierta sensación de orfandad, una especie de desazón al no hallar un respaldo contundente y sin matices a una idea tan arraigada socialmente¹.

Reseñar los principales hitos del acervo doctrinal acerca de la fundamentación de la noción de progresividad es uno de los objetivos del presente trabajo. Igualmente se considera que un adecuado estudio de la progresividad requiere poner el foco de atención en los aspectos metodológicos y conceptuales que rodean dicha noción. Baste recordar aquí la extendida definición popular de progresividad en el sentido de "que pague más quien más tiene" para alertar de los posibles equívocos que pueden surgir si no se parte de unas definiciones claras y precisas.

En el marco de los modelos diseñados para encontrar el nivel óptimo de la progresividad, la cuestión concerniente al tipo de gravamen marginal máximo del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) viene acaparando una extraordinaria atención en los últimos años, al tiempo que ha desencadenado un vivo debate, en un contexto social y político de preocupación por el avance de la desigualdad económica². La anterior

¹ En su trabajo seminal sobre la teoría de la imposición óptima, Mirrlees (1971, pág. 207) confesaba que "había esperado que el análisis riguroso de la imposición sobre la renta dentro del enfoque utilitarista proveyese de un argumento para elevados tipos impositivos elevados. No lo ha hecho así".

² Especial atención se viene prestando a la tributación de los contribuyentes con mayor nivel de ingresos, los integrantes del 1% con renta más elevada

es, pues, una referencia obligada dentro del examen de los postulados teóricos.

Asimismo se estima oportuno repasar los distintos indicadores utilizados a fin de apreciar el alcance de la progresividad en los sistemas tributarios reales, sin perder de vista las dificultades para realizar comparaciones homogéneas, a tenor de los diversos factores que inciden en el grado de progresividad efectiva. El reparto de la recaudación obtenida entre los distintos colectivos poblacionales ordenados por nivel de renta sí ofrece una señal reveladora de cómo se reparte en la práctica el esfuerzo fiscal. De ahí que la aproximación a las estadísticas disponibles sea una tarea necesaria con vistas a apreciar la relevancia práctica de la progresividad.

La estructura del documento responde al planteamiento anteriormente expuesto. Diversas advertencias se hacen precisas al inicio de este trabajo. Entre ellas, la más relevante, aunque casi innecesaria de explicitar, es que la amplitud y la envergadura de los temas planteados hacen inviable cualquier pretensión de abordarlos –y, mucho menos, de resolverlos– en su integridad. De manera mucho más modesta, este trabajo pretende ofrecer (en su acepción más laxa) una guía básica para tratar la cuestión de la progresividad impositiva en la teoría y en la praxis, así como un marco para la posible realización de estudios específicos sobre los diferentes aspectos considerados.

2. LA FUNDAMENTACIÓN DOCTRINAL DE LA PROGRESIVIDAD

2.1. Algunas consideraciones previas

A tenor de la impregnación de progresividad, al menos aparente y formal, en los sistemas tributarios reales, fundamentalmente en la esfera de la imposición sobre la renta personal, unida a su respaldo en los planos social y político, si efectuamos una incursión en el terreno de la doctrina económica, sería extraño no hacerlo con la expectativa de encontrar una sólida, si no unánime, fundamentación de dicho rasgo tributario³.

(Domínguez Martínez, 2012). Según algunas opiniones, la necesidad de un impuesto altamente progresivo nunca ha sido tan grande como en la actualidad (Burman, 2013, pág. 564).

³ Claro está, el panorama sería distinto si nos hacemos eco de algunas opiniones que apuntan la necesidad de que la imposición sobre la renta se dote de un carácter progresivo supuestamente ausente. Dejamos para más adelante la consideración de los posibles mitos existentes en el ámbito de la tributación, así como la de los aspectos metodológicos concernientes a la definición y la medición de la progresividad.

Sin embargo, ya de entrada, al consultar algunos de los más reputados manuales de Economía del Sector Público es inevitable una cierta dosis de sorpresa cuando observamos que tan importante cuestión se despacha a veces de una forma expeditiva sin aportar los esperados avales. Así, por ejemplo, Gruber (2011, pág. 534) zanja la exposición afirmando, al abordar la medición de la equidad vertical, que “la mayoría de los analistas concluyen que, para ser equitativos verticalmente, los sistemas impositivos deben ser progresivos”. Por su parte, otro texto tan prestigioso y difundido como el de Rosen y Gayer (2014, pág. 307) se adentra directamente en la definición y medición de la progresividad sin entretenerse en el sustrato teórico. Aunque más pródigo en detalles de la exposición de la equidad vertical, Stiglitz y Rosengard (2015, pág. 525), a su vez, señalan, que “hay una visión admitida generalmente en el sentido de que quienes tienen una renta más alta no solo deben pagar más impuestos, sino también una mayor fracción de su renta en impuestos –esto es, los impuestos deben ser progresivos”.

En definitiva, tras algunos intentos exploratorios, a un indagador que no tuviese una opinión formada, y que pudiera concebir el diseño de un sistema tributario completamente ex novo, podrían surgirle algunas dudas razonables acerca del origen del marchamo de la progresividad⁴: ¿Es este fruto de un análisis económico totalmente aséptico y objetivo o, por el contrario, está subordinado a la incorporación de determinados supuestos más o menos discutibles, o a la influencia decisiva de ciertos juicios de valor? ¿Se trata de un rasgo inherente a la noción de justicia o cabe plantear algunas otras consideraciones desde el prisma de la equidad? ¿Fue la progresividad en su origen un atributo adoptado en la práctica al que luego se buscó un apoyo argumental o, más bien, constituyó un tema controvertido ya desde su inicio? ¿Puede, en suma, resolverse la cuestión en un plano puramente técnico o ha de apelarse a directrices o principios subjetivos? ¿Es la progresividad una exigencia ineludible de la justicia tributaria o un dogma que pueda ser desafiado desde alguna otra perspectiva filosófica?

Partimos de una realidad tangible y consolidada, pero estimamos que, por la trascendencia que la noción de progresividad tiene para la estructura del sistema tributario, no es en absoluto estéril tratar de identificar los principales hitos en la historia del pensamiento económico y localizar las claves para poder realizar una interpretación de los hechos observados con una visión lo más amplia posible⁵.

Una simple incursión en la historia del pensamiento económico, por muy superficial que sea, permite apreciar que la progresividad no ha

⁴ De hecho, con relación a la teoría de la imposición óptima, Feldstein (1976, pág. 77) partía de señalar que “las discusiones... asumen implícitamente que las leyes impositivas están siendo escritas en una ‘hoja de papel en blanco’”.

⁵ Afirmaba Seligman (1908, pág. 138) que “casi todos los escritores han avanzado simplemente sus propias visiones sobre este tema [teoría de la imposición progresiva], sin referencia al trabajo de sus predecesores y sin una adecuada discusión de los argumentos de sus oponentes”.

conocido una trayectoria monótona. Antes al contrario, ya desde las primeras experiencias de su aplicación tributaria se evidenciaron vivos debates acerca de su legitimidad. No sería hasta finales del siglo XIX, paradójicamente al hilo del asentamiento de los paradigmas de la Economía neoclásica, cuando encontraría sus más potentes aliados dentro del arsenal del análisis económico. Los cambios en la perspectiva económica coinciden en el tiempo con el arranque efectivo, aunque con tipos de gravamen sumamente moderados, de la imposición sobre la renta de las personas físicas. En su devenir, esta se verá muy condicionada por el curso de las transformaciones sociales y políticas y, muy en particular, por el desencadenamiento de los conflictos bélicos de gran alcance (Piketty, 2014, pág. 498; Burman, 2013, pág. 563). Sin embargo, la progresividad no logra cerrar filas en torno a ella en el terreno intelectual.

Si ya, hace más de cuarenta años, en su más conocida e influyente obra, Neumark (1970) advertía de la existencia de una ingente cantidad de bibliografía sobre la progresividad, el inventario actual es ciertamente difícil de calibrar⁶. Quizás sea esta la razón pragmática que lleva a los grandes autores a prescindir de un repaso que, teniendo en cuenta la preponderancia de las posiciones dominantes, podría representar un ejercicio dudoso desde una óptica de cálculo coste-beneficio. Scheve y Stasavage (2016, pág. 26) llegan al extremo de afirmar que “a simple vista, la noción de que aquellos que tienen más deben pagar un mayor tipo impositivo parece tan obvia que no tiene mucho sentido preguntarse quién planteó primero la idea”.

De hecho, en su análisis de la evolución histórica de los principios de la imposición a lo largo del último cuarto del siglo XX, Valle (2001, pág. 53) identificaba “entre los tratadistas un claro desplazamiento de la atención desde los contenidos ‘formales’ de los principios impositivos hacia el análisis económico de los efectos de la imposición. Más que debatir sobre los fundamentos de la progresividad y sus diferentes fórmulas, los autores se inclinan por analizar la incidencia distributiva de los impuestos”.

2.2. La progresividad: un rasgo tributario a la búsqueda de un soporte doctrinal

Si rastreamos los orígenes históricos de la progresividad, resulta llamativo comprobar cómo esta comienza a aplicarse sin que aún se hubiese desarrollado un mínimo soporte teórico. Como se señala en el prólogo de la edición española de la obra de Blum y Kalven (1953, pág. 29-30), para estos autores es un enigma que la imposición progresiva

⁶ Neumark (1970, págs. 218-219) llegó a afirmar que era “imposible en el marco de este trabajo analizar con detenimiento ni siquiera los más importantes argumentos en pro o en contra que la doctrina maneja sobre la progresión tributaria”. Anteriormente, Groves (1956, pág. 27) decía que “el espacio no permite una reseña elaborada de la abundante literatura relativa a los pros y los contras de la imposición progresiva”.

marchara históricamente por delante en el camino legal respecto al intelectual. En este sentido, podría decirse que la progresividad ha sido un rasgo tributario utilizado a la búsqueda de un soporte doctrinal.

Quizás la renuncia a abordar hoy los pormenores de ese respaldo sea también un reconocimiento implícito de que aquel no puede sino erigirse sobre unas bases argumentales cuando menos discutibles que deben ceder el protagonismo al componente ético. Después de un repaso exhaustivo de las teorías de la progresividad impositiva, Seligman (1908, pág. 227) concluía que “una teoría de la imposición ‘puramente económica’ es tan imposible como una teoría ‘puramente económica’ del valor”, si se entiende que la ‘economía pura’ puede hacer abstracción de consideraciones psicológicas y, por tanto, éticas”. A su vez, Neumark (1970, pág. 224) mantenía que “toda progresión tributaria... puede justificarse teóricamente sólo en el ámbito de los principios, pero no en cuanto a su medida concreta, su curva de ascensión”.

La senda de la progresividad fue explorada ya en la Roma antigua con la “vicesima hereditatum” (Fausto 2008), si bien con anterioridad, en el siglo VI a.C., existieron otros precedentes en Grecia, también en relación con las propiedades (Seligman, 1908).

La primera experiencia significativa de la que hay abundantes registros históricos corresponde a la Florencia renacentista, donde, en el año 1500, se implantó un impuesto sobre la renta de la tierra, que propició la aparición, de la mano de Francesco Guicciardini (1483-1540), del que se considera el primer tratado escrito sobre la imposición progresiva, la decima scalata. En él se ofrecen argumentos a favor y en contra de la progresividad.

El principal argumento a favor del impuesto anticipaba el principio de igualdad en el sacrificio. Por su parte, las críticas se basaban en las objeciones de que la carga del impuesto era injusta, al no ser igual para todo el mundo, y de que era perjudicial para la ciudad, ya que el impuesto forzaría a los ricos a vender sus propiedades (Regent, 2014, págs. 314-315; Scheve y Stasavage, 2016, pág. 27).

Son numerosas las líneas de defensa de la progresividad que pueden identificarse. A continuación se exponen las principales, agrupadas sintéticamente en varios apartados⁷.

2.3. La pugna entre los principios impositivos: beneficio vs. capacidad de pago

Como no podía ser de otra manera, la discusión acerca de la progresividad impositiva ha estado ligada históricamente a la

⁷ Ya en un trabajo publicado hace casi 80 años, Fagan (1938) sistematizaba la fundamentación de la progresividad en cinco líneas diferentes: teorías del sacrificio, de la facultad (o capacidad de pago), del excedente de renta, de la importancia social y socio-política.

interpretación de la justicia en el plano tributario y, dentro de esta, a la pugna entre los principios del beneficio y la capacidad de pago (Musgrave, 1985).

La teoría del beneficio sostiene que los impuestos deben mantenerse en una relación definida respecto a las ventajas derivadas por un ciudadano individual de las actuaciones del sector público. El principio impositivo del beneficio ha jugado un papel muy relevante en el desarrollo de la teoría de la Hacienda Pública, si bien presenta una serie de inconvenientes en el contexto del sector público en la actualidad (Domínguez Martínez, 2014a, págs. 82-83).

Según Seligman (1908, pág. 712), la conclusión natural de esta doctrina es la proporcionalidad impositiva, conclusión matizable una vez que se introduce la noción de mínimo de subsistencia. En opinión de Blum y Kalven (1953, pág. 133), "si se pudiera demostrar que los beneficios aumentan a medida que lo hace la renta y que en algunos niveles de renta los beneficios aumentan más rápidamente que aquélla, se habría establecido una justificación precisa de la progresividad". Sin embargo, para Seligman (1908, pág. 155), los beneficios que un individuo deriva de la acción gubernamental no son cuantificables psicológicamente.

La decantación hacia el principio de la capacidad de pago permite eludir el problema de la medición de los beneficios obtenidos por la actuación del sector público, pero, en cambio, obliga a resolver algunas cuestiones igualmente fundamentales, a saber: i) la elección del indicador representativo de la capacidad económica; ii) la forma de medición de esta (magnitud potencial o efectiva, cómputo anual o en el ciclo vital, consideración de circunstancias personales...); iii) la graduación de la carga para personas en situaciones diferentes⁸.

Musgrave (1976) considera que el enfoque de la capacidad de pago o sacrificio, y asimismo el de la imposición óptima, al que se hace referencia más adelante, son inferiores con respecto al enfoque del beneficio, que, en la tradición wickselliana, tiene "la gran ventaja de vincular el lado del impuesto con el del gasto del problema, y de enfatizar el papel integral de la imposición en la provisión de bienes sociales".

Según la acepción genérica del principio de la capacidad de pago, los impuestos deben establecerse en función de la capacidad económica de los contribuyentes. En palabras de Blum y Kalven (1953, págs. 184-185), "...expresada tan brevemente, la capacidad de pago proporciona un latiguillo con atractivo emocional que podría ser suscrito por casi todo el mundo... La dificultad, naturalmente, estriba en que la frase clave es tan ambigua que el principio carece de sentido".

⁸ Un análisis de las aportaciones históricas de los teóricos de la Hacienda Pública en torno a los principios del beneficio y la capacidad de pago lleva a constatar la complejidad del tratamiento de la progresividad (Fausto, 2008).

Para Fagan (1938, págs. 486), los propios partidarios de esta teoría, al hacer hincapié en la necesidad de especificar las circunstancias de cada contribuyente, reconocían tácitamente que la capacidad de pago es un concepto vacío a menos que se le dote de contenido subjetivo. Vickrey (1972, pág. 3) sostenía que, “en sentido estricto, la ‘capacidad de pago’ no es una magnitud susceptible de medición ni incluso de definición inequívoca”, y, asimismo, que “cualquier medida del bienestar relativo o de la capacidad de pago de las diferentes unidades familiares es necesariamente imperfecta” (Vickrey, 1991, pág. 1.022).

Scheve y Stasavage (2016, pág. 208) destacan las dos críticas a las que la doctrina de la capacidad de pago ha estado sujeta de manera persistente: por un lado, que no ofrece ningún plan claro para determinar cuánto más debe pagar en impuestos una persona rica y al mismo tiempo estar haciendo un sacrificio igual que el resto; por otro, que no tiene en cuenta cómo se ha obtenido el dinero en primera instancia.

Musgrave (1959) apuntó los problemas existentes para trasladar el principio del sacrificio igual a un esquema de distribución de los impuestos: i) selección de un índice para medir la capacidad de pago; ii) definición del término “igual” con mayor precisión en el principio del sacrificio igual; iii) adopción de supuestos sobre la inclinación de la curva de la utilidad de la renta.

J. S. Mill aportó la regla más famosa para instrumentar la equidad vertical en la imposición sobre la renta, la regla del sacrificio igual, en virtud de la cual la equidad debía definirse como la exigencia de que cada contribuyente tenga que sufrir un sacrificio igual. Concretamente, según Mill (1848, pág. 688), “la igualdad en la imposición, como una máxima política, significa... igualdad en el sacrificio. Quiere decir tanto como hacer que la contribución de cada persona a los gastos del gobierno sea tal que los inconvenientes que para ella se deriven del pago de su parte no sean mayores ni menores de los que experimenta cualquier otro por el pago de la suya”.

Aunque el economista británico estaba convencido de que la aplicación de dicha regla vendría a dictar inequívocamente el establecimiento de una estructura proporcional (Mill, 1848, pág. 689), su reinterpretación a la luz de las diferentes acepciones del concepto de sacrificio (absoluto, proporcional o marginal) llevaría a abrir las puertas a la progresividad, de la mano de los postulados marginalistas⁹. No obstante, las formulaciones analíticas demostraron que, si bien el principio del sacrificio igual estaba marcado por la ambigüedad, también ocurría lo mismo con las prescripciones resultantes, condicionadas por los supuestos acerca de la pendiente de la curva de utilidad marginal y de

⁹ Mill (1848, pág. 690) llegó a decantarse por la progresividad, pero a partir de la utilización de un mínimo exento en un impuesto con tipo fijo.

su ritmo de variación con la renta¹⁰. Pueden derivarse técnicas para la aplicación de la equidad vertical, pero es imprescindible hacer supuestos específicos sobre la forma en la que el beneficio marginal de la renta disminuye a medida que esta aumenta (Hyman, 1999, pág. 381).

Musgrave (1959, pág. 99) sintetiza los tres conceptos de sacrificio igual (absoluto, proporcional y marginal) y pone de manifiesto (Ibíd., pág. 102) cómo “cualquiera que sea el concepto de sacrificio igual que se escoja, la distribución real de los pagos de impuestos o la estructura de tipos necesaria para instrumentarla sigue dependiendo de la curva de utilidad de la renta que se aplique. Esta relación difiere para cada uno de los tres conceptos”. En síntesis, como subraya Hyman (1999, pág. 382), “determinar el número preciso de dólares que cada contribuyente habría de pagar para un sacrificio igual es una tarea muy difícil”.

“Resulta sorprendente descubrir –señalan Blum y Kalven (1953, págs. 144-147)- que el criterio del sacrificio igual aplicado a una curva decreciente de utilidad marginal no da por resultado inevitablemente la progresividad en los tipos impositivos... No sólo se necesita que la utilidad del dinero decrezca, sino que decrezca más rápidamente que una hipérbola rectangular”.

La expansión de las doctrinas utilitaristas representó una potente plataforma para la justificación de la progresividad, que sigue teniendo hoy día una gran influencia: detraer un euro de renta a una persona rica causa un menor daño que si se quita ese mismo euro a una persona pobre. Sin embargo, como advierten Stiglitz y Rosengard (2015, pág. 533), dicho argumento adolece de una omisión relevante, al no tener en cuenta que la renta de un individuo depende de su esfuerzo (o de la colocación de sus activos, cabría añadir) y que, si se suben los impuestos, puede haber una disminución de dicho esfuerzo (o inversión).

La entrada en escena del objetivo de minimizar la pérdida total para la sociedad provocada por la imposición llevó, de la mano de Edgeworth (1897), a postulados teóricos que implicaban tipos impositivos del 100% para los ricos y conducían a una igualación absoluta de las rentas como resultado final. Con Edgeworth y, más adelante, Pigou (1928), la doctrina de la capacidad de pago alcanza su apogeo (Scheve y Stasavage, 2016, pág. 32).

Quizás por su envoltura en un sofisticado aparato matemático, las prescripciones derivadas del modelo de Edgeworth no atrajeron los calificativos de “socialismo” y “confiscación”, que sí cosecharon las posiciones de un elenco de pensadores que abogaban por la progresividad a partir de la interpretación socialista de la justicia (Seligman, 1908, pág. 141; Musgrave, 1985). Sin embargo, Seligman

¹⁰ Fagan (1938, págs. 458-459) recoge un inventario de las siete condiciones necesarias para que las teorías del sacrificio lleven de una manera lógica a la imposición progresiva.

(1908, pág. 142) consideraba que “es erróneo asumir que la imposición progresiva necesariamente implica socialismo y confiscación. Es posible repudiar la teoría socialista de la imposición, y aun así defender al mismo tiempo la imposición progresiva en términos puramente económicos”.

Por su parte, Marx y Engels (1848) incluyeron una referencia a la progresividad en el Manifiesto Comunista, si bien solo en el período de transición y de una manera sumamente lacónica, limitándose a propugnar, junto a otras nueve medidas¹¹, un impuesto sobre la renta fuertemente progresivo o graduado, sin más precisiones.

El principio del sacrificio marginal igual ha sido objeto de críticas sobre la base de que ignora el posible efecto desincentivador del IRPF sobre el esfuerzo laboral. Mirrlees (1971) demostró que, teniendo esto en cuenta, la progresividad no es necesariamente deseable.

Además, como recuerda Musgrave (1976), el propio supuesto de curvas de utilidad objetivamente mensurables, comparables y similares pasó a estar sujeto a una crítica creciente. Las objeciones planteadas por Robbins (1932) sobre la imposibilidad de las comparaciones interpersonales de utilidad vinieron a significar un escollo relevante. Eventualmente, pasó a considerarse una curva de utilidad marginal de la renta postulada socialmente aplicable a todos los individuos, cuya pendiente, sin embargo, seguía siendo desconocida.

En su día fue célebre el símil empleado por McCulloch (1843, pág. 145) en su crítica al principio de la graduación impositiva: “En el momento en que abandonamos, en el marco de tales impuestos [sobre la renta progresivos], el principio cardinal de detraer de todos los individuos la misma proporción de su renta o de su propiedad, nos encontramos en el mar sin timón ni brújula, y no hay cantidad de injusticia y capricho que no podamos cometer¹²”.

No obstante, Musgrave (1959, pág. 113) advertía de que “la escasez de pruebas sobre las cuales debe basarse la defensa de la progresión o regresión, no debe interpretarse como una prueba en favor de la imposición proporcional. Si una es dudosa, también lo es la otra”. Por su parte, Taylor (1960, pág. 275), a raíz del “hecho” de la utilidad marginal decreciente de la renta, consideraba que podía concluirse “confiadamente que alguna forma de imposición progresiva es más justa que lo que es la proporcional o cualquier forma de imposición regresiva. La elección entre la imposición proporcional y la progresiva es, por tanto, una elección entre la injusticia cierta y la justicia incierta”.

¹¹ Entre ellas, la expropiación de la propiedad de la tierra y la supresión de todos los derechos de herencia.

¹² En una de sus obras más conocidas, Hayek (1960, pág. 313) expresaba su opinión en el sentido de que “en contraste con el sistema fiscal proporcional, el progresivo no nos ofrece módulo alguno que permita determinar cuál debe ser la carga fiscal de cada uno”.

No es de extrañar, pues, que, ante el callejón sin salida al que conducía el análisis planteado, se intentaran otros derroteros para apuntalar la progresividad.

2.4. Otras justificaciones de la progresividad

La transformación en la concepción de la justicia ha jugado un papel muy importante en la aplicación de la progresividad. Para Hayek (1960, pág. 314), la imposición progresiva implicaba una violación del principio de igualdad ante la ley. La siguiente reflexión de Hall y Rabuska (1981, pág. 185) resulta bastante ilustrativa al respecto: "Recuérdese, hasta recientemente, la justicia significaba igualdad de trato ante la ley. La equiparación de la justicia con hacer que los ricos paguen más es una invención moderna de quienes creen que el sistema impositivo debe ser usado para redistribuir renta para hacer a todos iguales"¹³.

No deja de ser significativo el hecho de que, después de una prolija y pormenorizada discusión, Blum y Kalven (1953, pág. 195) concluyan que "por muy inciertos que puedan ser otros aspectos de la progresividad, hay una cosa que es cierta: un impuesto progresivo sobre la renta actúa necesariamente en el sentido de reducir las desigualdades en la distribución de aquella renta". Nos encontramos así con una justificación pragmática de la progresividad: constituye una condición necesaria para una mejora en la distribución de la renta después de impuesto¹⁴.

Existe otra importante línea argumental para la defensa de la progresividad, basada en la compensación. Si las personas ricas han sido privilegiadas por alguna intervención pública, mientras que otras no, entonces es justo que aquellas sean gravadas más fuertemente en compensación por dicha ventaja. Como señalan Scheve y Stasavage (2016, pág. 34), una corriente de influyentes economistas actuales, entre los que se encuentran Piketty, Bénabou y Tirole, ha sugerido que las actitudes hacia la imposición redistributiva dependen de si los individuos creen que la renta se ha generado a través del esfuerzo o de la suerte¹⁵.

¹³ Micklethwait y Wooldridge (2014) han ilustrado cómo, merced a la revolución del Estado asociada a la construcción del Estado del bienestar, el concepto de igualdad pasó, primero, de la interpretación de igualdad ante la ley a igualdad de oportunidades y, más adelante, a la igualdad de resultados (Domínguez Martínez, 2015b).

¹⁴ Aunque, evidentemente, los impuestos per se no mejoran la posición económica absoluta de las personas con menor nivel de ingresos. La influencia de los impuestos sobre la magnitud global de la renta es otra cuestión a considerar, así como la del montante de la recaudación obtenida para financiar los programas de gasto público.

¹⁵ En este contexto, no dejan de ser llamativas, y contradictorias con el razonamiento expresado, las actitudes sociales y políticas ante la tributación de los premios de la lotería (Domínguez Martínez, 2011b).

No se trata en modo alguno de una teoría novedosa. De hecho, aparece ya recogida en la obra de Seligman (1908, págs. 144-145), quien la considera no convincente, ya que "es claramente imposible establecer principios generales por los que la influencia del Estado en crear desigualdades de fortuna pueda ser medida".

Alesina y Angeletos (2005) han analizado teórica y empíricamente la posible existencia de una asociación entre la importancia de las políticas públicas redistributivas y la creencia social de que la suerte y las conexiones determinan la renta. Dado que la sociedad no puede identificar claramente el componente de la renta de un individuo que se debe a la suerte y a actividades no bien valoradas (el "ruido" en la distribución de la renta), ni el componente debido al talento y al esfuerzo (la "señal"), el nivel de redistribución socialmente óptimo es decreciente respecto a la ratio señal/ruido en la distribución de la renta o, lo que es lo mismo, la ratio de la desigualdad justificable respecto a la no justificable. Por otro lado, puesto que una mayor tributación distorsiona los incentivos privados y lleva a unos menores niveles de esfuerzo e inversión, la referida ratio señal/ruido tiene una relación negativa con el grado de redistribución.

En esta línea, Burman (2013, págs. 591-592) considera que la respuesta a la pregunta sobre el nivel adecuado de progresividad depende de los factores que generan la desigualdad y de los costes de la imposición: "si todas las diferencias en la renta reflejaran simplemente diferencias en esfuerzo, frugalidad, o elección de ocupaciones, habría poca base para la imposición progresiva. En el otro extremo, si las diferencias en la renta simplemente reflejaran diferencias en la fortuna o en la búsqueda de rentas, habría un argumento convincente para tipos impositivos altamente progresivos". Mankiw (2010, pág. 295) ha propuesto, como alternativa al utilitarismo, el principio de la compensación justa, que propugna que cada persona obtenga lo que se merece de manera legítima. Este principio es compatible con la progresividad si la elasticidad de demanda de algunos servicios colectivos es mayor que uno (Ibíd., pág. 296).

Para Scheve y Stasavage (2016, pág. 19), los argumentos compensatorios, esencialmente asociados a la movilización de masas para los grandes conflictos bélicos, son los más potentes políticamente para gravar diferenciadamente a los ricos: "La guerra de masas ha sido la principal fuerza que han conformado el desarrollo de políticas impositivas progresivas durante el último siglo" ¹⁶. Tras un análisis de las tendencias de las tarifas del IRPF en un grupo de países a lo largo del siglo XX, consideran (Ibíd., pág. 86) que existe "clara evidencia de que las guerras de movilizaciones de masas estuvieron asociadas con un incremento en los tipos máximos de la imposición sobre la renta y que

¹⁶ Estos autores centran el argumento en el capital, no en la aportación personal de los ricos, por lo que, en una primera aproximación, no resultaría justificativo de la progresividad impositiva sobre la renta del trabajo.

es plausible dar a esta relación una interpretación causal”¹⁷. Ante una situación como la actual, en la que la movilización humana para las guerras es mucho menor, el argumento sobre la conscripción de la riqueza queda bastante devaluado, como reconocen Scheve y Stasavage (2016, pág. 21) ¹⁸.

Otra línea de defensa de la progresividad está conectada con los bienes posicionales, con una argumentación que llevaría a la defensa de un impuesto progresivo sobre el consumo (Frank, 2005; Sandbu, 2016).

También el objetivo de equidad queda al margen en la justificación de la imposición progresiva basada en el deseo de proporcionar una “seguridad social”. Así, Varian (1980) argumenta que si la renta contiene un componente aleatorio, un sistema de imposición redistributiva contribuirá a reducir la varianza de la renta después de impuestos.

2.5. Progresividad y elección social

La discusión sobre la progresividad ha estado dominada históricamente por la perspectiva de la justicia, mientras que el componente económico-político ha quedado en un plano secundario. A este respecto, las preferencias por los tipos de gravamen aplicables en el IRPF pueden venir determinadas por un cálculo financiero egoísta (Hettich y Winner, 1997)¹⁹. La popularidad de la progresividad obedece, desde este punto de vista, a que sus costes distributivos se hacen recaer sobre una

¹⁷ Algunos autores consideran que el debate sobre la progresividad se ha centrado inapropiadamente en los derechos y las responsabilidades de los ricos (Staudt, 2010).

¹⁸ No obstante, el creador de la conocida como “regla Buffet” denunciaba hace algunos años que “mientras los pobres y la clase media luchan por nosotros en Afganistán, y a la mayoría de los americanos les cuesta llegar a fin de mes, nosotros los mega-ricos seguimos disfrutando de nuestras extraordinarias ventajas fiscales” (Domínguez Martínez, 2012).

¹⁹ En cierta medida, este planteamiento entronca con las preocupaciones de los padres fundadores de Estados Unidos ante la posibilidad de que las minorías puedan verse perjudicadas por las mayorías. Así, por ejemplo, Madison (1788) llamó la atención acerca de que “diferentes intereses existen necesariamente en las diferentes clases de ciudadanos. Si una mayoría está unida por un interés común, los derechos de la minoría estarán inseguros”. De manera más radical, McCulloch (1843, pág. 146) proclamaba que “dar a quienes tienen poco o nada el poder de establecer impuestos sobre las porciones de los más ricos de la comunidad es, en verdad, uno de los principales defectos concurrentes en un sistema popular de gobierno”. Hayek (1960, pág. 314) consideraba que el hecho de que “una mayoría, meramente a causa de que es una mayoría, esté facultada para aplicar a una minoría una regla que no se aplica a sí misma es una infracción de un principio mucho más fundamental que la democracia misma, un principio en el que descansa la justificación de la democracia”.

minoría de votantes (Steele, 2011)²⁰. Dicha tesis encuentra apoyo en algunos estudios empíricos, que reflejan que las preferencias individuales respecto a la progresividad están condicionadas por las respectivas ganancias y pérdidas redistributivas individuales (Henninghausen y Heinemann, 2014).

De igual manera, no puede pasar desapercibido el papel de los partidos políticos, que tienden a fijar sus propuestas de impuestos-transferencias con objeto de maximizar sus objetivos políticos para la redistribución de la renta (Zoutman et al., 2016).

El desfase entre el nivel de progresividad esperado en función del juego democrático de las mayorías y minorías y el observado en la realidad es lo que se conoce como la "paradoja de la progresividad". Fuentes Quintana (1970, pág. xxxvii) hacía alusión a la existencia de margen para una mayor progresividad que la realmente practicada por las haciendas de los distintos países, si tomamos como referencia las conclusiones que se desprenden del enfoque de la elección social. Aristei y Perugini (2010) muestran que, aunque cabe esperar que las políticas redistributivas tiendan a reflejar las preferencias del votante situado en la posición mediana a lo largo de la escala de aversión a la desigualdad, hay una serie de factores interconectados, además de la renta, que explican el grado de aversión de los individuos a la desigualdad.

También la percepción de la progresividad se ve influenciada por factores psicológicos. Diversos estudios demuestran que las preferencias individuales dependen de la forma en la que se plantean las posibles situaciones impositivas. Concretamente, se manifiesta una mayor inclinación hacia la progresividad cuando se describen los escenarios utilizando porcentajes de renta que cuando se utilizan cantidades de dinero (Reimer, 2009; McCaffery y Baron, 2003).

El análisis tradicional del trade-off entre la eficiencia y la equidad se ha visto ampliado con la incorporación de las posibles repercusiones de la progresividad y, en particular, de los tipos máximos de la escala de

²⁰ Blum y Kalven (1953, pág. 62) hacen referencia a la crítica a la progresividad como "medida políticamente irresponsable", al permitir a la mayoría votar una escala impositiva para la minoría a la que no está sujeta aquella. En su opinión (Ibíd., pág. 106), el argumento podría ser más sólido si se pudiera demostrar que esa posibilidad de explotación de la mayoría por la minoría es tan grande que requiera la limitación de las facultades concedidas a la mayoría. Por su parte, Friedman y Friedman (1980, pág. 191) hacen hincapié en que "En cierto modo, hay una diferencia inconmensurable entre dos tipos de asistencia a través del Estado que a primera vista pueden parecer similares: primero, el 90 por ciento de nosotros aceptamos gravarnos a nosotros mismos con impuestos a fin de ayudar al 10 por ciento restante; el 80 por ciento vota para gravar con impuestos al 10 por ciento más próspero, a fin de ayudar al 10 por ciento restante".

gravamen sobre el crecimiento y la productividad total de los factores²¹. La evidencia empírica apunta la existencia de apreciables efectos adversos de las tarifas progresivas sobre el PIB per cápita (Johansson et al., 2008, pág. 25; Valle, 2008, pág. 49).

2.6. La progresividad y la teoría de la imposición óptima

La imposición óptima, como señala Musgrave (1976, pág. 15), dio nueva vitalidad al viejo tema de la equidad vertical. El grado óptimo de progresión se alcanza cuando la ganancia de bienestar social marginal ligada a la redistribución es inferior a la pérdida de bienestar o coste de eficiencia originado por el sistema de impuestos y transferencias. Según el Informe Mirrlees (2011, pág. 37), "un sistema de imposición sobre la renta es óptimo cuando la ganancia a través de la deseada redistribución, y la obtención de ingresos, es contrarrestada en un forma óptima con el coste inducido por unos menores ingresos del trabajo".

La teoría de la imposición óptima encuentra sus raíces en el utilitarismo²². Como ponen de relieve Stiglitz y Rosengard (2015, pág. 533), dicho criterio requiere comparar la pérdida en la utilidad de un aumento en un impuesto con la ganancia en la recaudación: "si un grupo de individuos tiene una oferta de trabajo muy elástica, un incremento en el tipo del impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre tal grupo generará relativamente poco ingreso, por lo que no debe ser gravado fuertemente".

Como indican asimismo Stiglitz y Rosengard (2015, pág. 610), la determinación del tipo impositivo óptimo depende de estimar la respuesta a los mayores tipos impositivos y hacer juicios sobre el valor de la mayor igualdad. La importancia del valor de la elasticidad de la renta respecto a los tipos impositivos marginales para el cálculo del tipo de gravamen óptimo del IRPF ha sido puesta de manifiesto por Sandmo (1976, pág. 52): "Si las personas con renta elevada se caracterizan también por una oferta de trabajo elástica, esto actuaría como un freno sobre el grado de progresión que de otro modo podría preferirse desde un punto de vista redistributivo". La elasticidad de la renta gravable se

²¹ Ya Mill (1848, págs. 691-2) señaló que "imponer sobre los grandes ingresos un porcentaje más elevado que sobre los pequeños es imponer una contribución a la actividad y a la economía".

²² Mankiw y Weinzierl (2010) lanzan una contundente crítica a la teoría de la imposición óptima con base en el uso del enfoque utilitarista. Según dichos economistas, la aplicación de un impuesto sobre la altura de las personas se desprende inexorablemente a partir de una regularidad empírica bien establecida y del enfoque estándar al diseño óptimo de la política impositiva. Mantienen que si dicha conclusión es rechazada, los supuestos deben ser reconsiderados: "si la política se ve como absurda, los defensores de este enfoque se ven abocados a ofrecer una explicación que deje su estructura intacta. En caso contrario, los economistas deberían reconsiderar si este enfoque estándar al diseño de la política capta adecuadamente las nociones intuitivas de la gente sobre la justicia redistributiva" (Ibíd., pág. 156).

concibe como un resumen del coste de eficiencia marginal de la imposición, de manera más significativa que el enfoque más limitado de la elasticidad de la oferta de trabajo (Saez et al., 2012).

De modo genérico, los tipos marginales óptimos del IRPF dependen de varios factores (Brys et al., 2016, pág. 33): i) la desigualdad de la renta antes de impuesto; ii) el grado de aversión a la desigualdad; iii) la elasticidad de la oferta de trabajo; iv) la densidad de la población en distintos niveles de renta.

El tipo de gravamen máximo maximizador de ingresos puede determinarse a partir de la siguiente expresión (Saez, 2001): $t^* = 1/(1 + ae)$, donde a es el coeficiente de Pareto y e , la elasticidad de la renta gravable. Para unos valores de estos parámetros a y e de 1,5 y 0,25, respectivamente, el tipo máximo óptimo se situaría en el 72,7% (Saez et al., 2012)²³. De manera más genérica, $t^* = (1 + w)/(1 - w + ae)$, donde w es la ponderación asignada al bienestar de las personas integrantes del grupo de renta más elevada.

Stiglitz y Rosengard (2015, pág. 612) diferencian entre los optimistas y los pesimistas respecto al valor de la elasticidad de la respuesta de los factores. Atkinson (2012) considera que existe un intervalo muy amplio en las estimaciones de las elasticidades, entre 0,21 y 0,71, lo que llevaría a una horquilla entre el 46% y el 74% para el tipo máximo del IRPF. Sostiene (Ibíd., pág. 775) que “el cálculo del tipo impositivo óptimo necesita reconocer explícitamente que hay incertidumbre sobre la elasticidad y no trabajar simplemente con una estimación como punto central”. Piketty et al. (2014), tomando una elasticidad total a largo plazo de las rentas más elevadas con respecto al tipo de gravamen del IRPF igual a 0,5, hallan que el tipo marginal máximo óptimo socialmente es del 83%.

Aun cuando la teoría de la imposición óptima está impregnada de la apariencia aséptica y sofisticada derivada de sus complejos desarrollos matemáticos, no hay que perder de vista que, como subraya Mankiw (2010, págs. 290-291), no se mantiene en una posición agnóstica respecto a las preferencias sobre las políticas, sino que adopta una perspectiva filosófica particular, el utilitarismo, enfoque que se ve afectado por importantes problemas.

Sin entrar en el cálculo de tipos óptimos, hay economistas, como Lagares (1996, pág. 17), que consideran que no es equitativo que el sector público tenga una participación en los ingresos obtenidos superior a los individuos, con lo que se decanta por un tipo máximo del 50%. Otros analistas, tras llamar la atención acerca de los posibles efectos negativos de los tipos de gravamen sobre la actividad empresarial,

²³ Cuanto mayor sea el parámetro a , más delgada es la cola de la distribución de la renta (Saez, 2001, pág. 211). La distribución de Pareto responde a la siguiente expresión: $N = ax^{-b}$, donde N es el número esperado de contribuyentes con renta en exceso de x .

recomiendan que la estructura óptima de los tipos marginales tenga forma de "U" (De Mooij y Keen, 2015, pág. 48)²⁴. Por otro lado, Hayek (1960, pág. 323) abogaba por establecer el tipo marginal máximo en el porcentaje de la renta nacional total que el gobierno toma a través de la imposición (presión fiscal). Por otra parte, cabe mencionar las propuestas de indiciar los tipos impositivos en función de los indicadores de progresividad (Shiller, 2012; European Commission, 2013).

El FMI (2013, pág. 35) señala que las estimaciones de tipos máximos del IRPF maximizadores de los ingresos arrojan un promedio del 60%. No obstante, se matiza (FMI, 2013, págs. 36-37) que hay algunos límites para la elevación de los tipos máximos, ya que los cálculos suelen ignorar la movilidad potencial de los contribuyentes con mayores ingresos entre países y, sobre todo, porque se suele atribuir una ponderación igual a cero respecto a su bienestar (FMI, 2014, pág. 23). El FMI (2013, págs. 37-38) ha analizado la relación entre el tipo marginal máximo y las ponderaciones de bienestar para las rentas más elevadas²⁵.

Musgrave (1976, pág. 15) admite que el enfoque de la imposición óptima es superior al del sacrificio, pero matiza que la visión sobre la estructura impositiva sigue siendo en una parte sustancial una cuestión de juicio de valor. Pero, como aspecto más importante, señala que, cualquier solución que asigne papeles en el proceso de redistribución en términos de los ingresos actuales, discrimina contra las personas con altas preferencias de bienes y en favor de aquellas con altas preferencias de ocio y renta psicológica asociada a un empleo particular. La equidad vertical, definida en términos de bienes de consumo, pero sin consideración del ocio ni de la renta psicológica, es implementada a costa de violar la equidad horizontal. En cualquier caso, cuando menos pueden generarse algunas dudas respecto a que la aplicación práctica de la justicia se vea tan claramente condicionada por la reacción y, sobre todo, por la capacidad de reacción de la oferta de factores. Adicionalmente, Mankiw (2013, pág. 27) llama la atención acerca del enfoque simplista sobre la incidencia impositiva típicamente adoptado por los modelos del enfoque de la imposición óptima.

La OCDE (2011, pág. 358) ha puesto de relieve las dificultades existentes para analizar el efecto del IRPF sobre los individuos de renta

²⁴ No obstante, los propios modelos de la teoría de la imposición óptima suelen generar estructuras de tarifas con dicha forma en función de la renta. En la parte inferior de la distribución de la renta, los altos tipos marginales son el resultado de las pruebas de medios (esto es, de la supresión paulatina de las prestaciones y ventajas fiscales previstas para las rentas más bajas) (Brys et al., 2016, pág. 33).

²⁵ Para un valor bajo de la elasticidad de la renta gravable, el valor implícito de las ponderaciones del bienestar de los contribuyentes de mayor renta correspondiente a los tipos máximos del IRPF aplicables en los países de la OCDE oscila entre 0 y algo más de 0,6 (en torno a 0,5 en España) (FMI, 2013, pág. 38).

alta, ya que la principal variación en su trabajo no es su participación en el mercado de trabajo ni las horas de trabajo registradas, sino el esfuerzo aplicado a su trabajo. Según la OCDE (2011, págs. 364-365), las estimaciones disponibles sugieren que el aumento de los tipos de gravamen marginales sobre los individuos de renta alta reducirían su renta gravable sustancialmente, por lo que pueden aportar una escasa o nula recaudación adicional a redistribuir a las personas de menor renta²⁶. Gale et al. (2015) concluyen que la elevación del tipo impositivo máximo del IRPF en Estados al 50% tendría un efecto muy modesto sobre el grado global de desigualdad de la renta.

A su vez, Vickrey (1991, pág. 1.022) advertía de que "la inclusión del exceso de gravamen afectaría en principio a la cuantificación de la progresividad del sistema impositivo en su conjunto". Según Saez et al. (2012), el exceso de gravamen marginal por dólar de IRPF se cifra en 0,195 dólares (0,339 dólares para el 1% de contribuyentes de mayor renta).

En los últimos años ha tenido lugar proceso de revisión de los postulados tradicionales respecto a la imposición óptima del trabajo y del capital, en el contexto de las reformas fiscales²⁷.

En este repaso no puede dejar de mencionarse la controversia planteada respecto al resultado de que el tipo marginal deba ser cero para el contribuyente con renta más alta, en aquellos casos en los que la distribución de habilidades tiene un límite superior²⁸. Seade (1977, pág. 206) ofrece la siguiente explicación intuitiva: "supongamos que tenemos una escala de gravamen cuyo tipo marginal máximo no es cero sino positivo. Dejemos entonces que la persona situada en el extremo superior obtenga libre de impuesto cualquier exceso de renta que hubiese decidido previamente no obtener, en parte a causa del impuesto a pagar. Al tomar ventaja del cambio acaba en mejor situación, trabajando (y consumiendo) más y pagando no menos impuesto que antes".

En esta misma línea, Sadka (1976) argumenta que, incluso en ausencia de un efecto desincentivador del IRPF, la progresividad no es necesariamente deseable, una vez que se introduce el ocio en el análisis: "la utilidad marginal de la renta es decreciente para una

²⁶ Piketty (2014, pág. 505) piensa que "cuando se aplican tipos del 70 o del 80 por ciento sobre la renta o las herencias, el fin primordial no es obviamente obtener recaudación adicional, sino poner fin a rentas o legados tan cuantiosos". No obstante, la razón fundamental esgrimida para incorporar la imposición progresiva dentro de la denominada "agenda progresista" es la obtención de ingresos para sufragar gastos (Wenz, 2012, pág. 8).

²⁷ Una exposición de las principales opciones de reforma del IRPF se ofrece en Domínguez Martínez (2009).

²⁸ El argumento se basa en la necesidad de que obtenga la última unidad de renta, ya que, de lo contrario, no se percibiría ningún ingreso de la misma (Vickrey, 1991, pág. 1.024).

cantidad dada de ocio, pero no es necesariamente decreciente cuando el ocio no se mantiene en un nivel constante" (Ibíd., pág. 931) ²⁹.

Diamond y Saez (2011, pág. 173) han tratado de contrarrestar los análisis de Sadka (1976) y Seade (1977), arguyendo que sus resultados rigen solo para un asalariado con renta muy alta y consideran que su falta de aplicabilidad más amplia puede verificarse empíricamente. Mankiw et al. (2009, pág. 153) han resaltado que "estrictamente, este resultado [tipo marginal nulo] se aplica únicamente a una sola persona en la parte más alta de la distribución de la renta, sugiriendo que podría ser una mera curiosidad teórica".

Por último, tampoco han faltado críticas a la teoría de la imposición óptima desde la teoría de la elección colectiva. Así, Winer y Hettich (1998, págs. 378-379) consideran que aquella ignora el proceso de elección colectiva y postula un planificador que maximiza una función de bienestar social: "Aunque este trabajo es sofisticado teóricamente, adolece de un serio defecto... no queda claro por qué las evaluaciones procedentes de este enfoque deben ser consistentes con el enfoque democrático para resolver los problemas del sector público que la sociedad ha elegido".

3. LA PLASMACIÓN DE LA PROGRESIVIDAD: ASPECTOS METODOLÓGICOS

Un simple repaso de los aspectos metodológicos concernientes a la progresividad nos lleva a considerar, al menos, las siguientes cuestiones:

i. La definición

Usualmente, se acepta que un impuesto debe definirse como progresivo cuando aumenta su tipo medio conforme aumenta su base imponible³⁰. Así, en el Informe Mirrlees (2011, pág. 24) se adopta la

²⁹ Bastante antes, Fagan (1938, pág. 463), en su crítica del supuesto de la utilidad marginal decreciente de la renta, remarcaba que se basaba en la hipótesis de que "no hay ningún cambio en las sensibilidades del individuo a medida que su renta aumenta".

³⁰ Una definición matemática más precisa se ofrece en Norregaard (1990). No obstante, algunos autores (por ejemplo, Pfingsten, 1986) consideran que es difícil encontrar una definición inequívoca del contenido de la progresividad. Vallée (1994) señala que la progresividad es difícil de definir y cuantificar. Por otro lado, en Piketty (2014, pág. 495) se definen los conceptos de proporcionalidad y progresividad tomando como referencia "respecto a todo el mundo", en lugar de la base imponible. Por su parte, Suits (1977) llega incluso a afirmar que no hay nada inherentemente regresivo en un impuesto

siguiente como definición económica de la progresividad: "Se dice que un impuesto es progresivo cuando el tipo impositivo medio crece a medida que crece la base". Para ello es necesario que el tipo medio soportado por la renta de partida sea inferior al tipo impositivo marginal (Lambert, 1989, 1994).

Rosen y Gayer (2014, pág. 29) opinan que "definir la progresividad no es fácil y, desafortunadamente, las ambigüedades en la definición confunden a veces el debate político... La confusión surge porque algunas personas conciben la progresividad en términos de tipo marginal". A este respecto, no es preciso que el tipo marginal haya de aumentar para que el impuesto sea progresivo, sino que es condición suficiente que lo haga el tipo medio. Evidentemente, lo primero sería necesario si no se aplicase ningún mínimo exento ni ninguna desgravación de cuantía fija. Bracewell-Milnes (1979, pág. 651) afirmaba que "parte del problema con la medición de la progresividad ha sido que hay más conceptos matemáticos relevantes y válidos que nombres pueden darse para su uso común en el presente".

ii. La base de referencia

Nos encontramos aquí al menos con dos cuestiones relevantes. De entrada, Vickrey (1968, pág. 171) reflexionaba en el sentido de que la "progresión tiende a ser generalmente medida en términos de cómo varía la carga impositiva con la renta, obviando el hecho de que la renta es en muchas circunstancias una medida imperfecta e incluso engañosa de la capacidad de pago". De otra parte, como también resaltó Vickrey (1991, pág. 1.021): "la cuestión fundamental y más a menudo soslayada es la de la base con la que ha de relacionarse la carga fiscal". Taylor (1960, pág. 270) reconoce que medir un impuesto sobre el consumo con respecto a la renta, aunque usual, es técnicamente incorrecto. Desde nuestro punto de vista (Domínguez Martínez, 2014a, pág. 260), la definición de la progresividad, proporcionalidad o regresividad de un impuesto debe efectuarse tomando como referencia la base imponible del mismo. Cuestión distinta es la medición de la carga impositiva soportada respecto a la renta de los individuos³¹.

sobre ventas, ni siquiera en un impuesto de capitación, que, según él, son regresivos porque la renta está desigualmente distribuida.

³¹ Hayek (1960, pág. 307), aunque contrario a la progresividad del sistema impositivo en su conjunto, era partidario de la existencia de progresividad en el IRPF a fin de compensar la tendencia de muchos impuestos indirectos de colocar una carga proporcionalmente muy elevada sobre las rentas menores. No obstante, más adelante expresa su oposición al establecimiento de tipos progresivos (Ibíd., p. 310).

Adicionalmente, Rosenberg (2013, pág. 1) ha puesto de manifiesto los problemas que se suscitan por el hecho de un incorrecto cómputo de las fuentes de renta: "Si las fuentes de renta omitidas varían entre familias, los contribuyentes pueden ser ordenados incorrectamente y las cargas fiscales calculadas no reflejarán adecuadamente la verdadera distribución". A este respecto, como recuerda Lambert (1989, pág. 143), la progresividad es una característica significativa solo para un IRPF restringido a unidades del mismo tipo.

iii. La referencia temporal

En el Informe Mirrlees (2011, pág. 24) se reconoce que, aunque usualmente pensamos en términos de renta anual, la renta vital puede ser una mejor base para valorar la progresividad. Hace ya cerca de 80 años, Vickrey (1939) argumentó la incoherencia de aplicar el IRPF en función de un período impositivo anual. Recientes estudios (OCDE, 2014a) revelan que la adopción de un enfoque de ciclo vital puede alterar significativamente la imagen sobre el grado de progresividad o regresividad de los impuestos.

iv. Los determinantes de la progresividad

El grado efectivo de progresividad depende de una serie de características presentes en la estructura del IRPF: mínimo vital y forma de aplicación, cómputo de la renta gravable, gastos deducibles, desgravaciones, estructura de la tarifa y deducciones de la cuota. Allan (1971, págs. 32-35) muestra cuáles son los elementos que es necesario precisar a fin de conocer el verdadero alcance de la tributación en el IRPF: mínimo exento, graduación de la tarifa, tipo máximo y nivel de renta a partir del cual se aplica el tipo máximo³².

La forma de aplicar la exención correspondiente al mínimo vital y, en general, las desgravaciones (reducciones en la base vs. deducciones en la cuota), puede tener repercusiones no desdeñables³³.

v. La equidad horizontal

Lambert (1994) considera que se describiría mejor la realidad diciendo que hay una serie de tarifas distintas que se aplican a las distintas subpoblaciones de unidades contribuyentes. De manera particular, la

³² También puede verse Molina (2008) y Domínguez y Carrasco (2001).

³³ Puede verse Keen et al. (1996). Lagares (1996, pág. 19) defiende las "políticas de concentración de efectos distributivos", consistente en la sustitución de beneficios fiscales y exenciones por una única deducción en la base en concepto de renta mínima exenta.

elección de la unidad contribuyente es una decisión esencial que puede tener una gran incidencia en el impacto de la progresividad.

vi. El caso de las cargas contributivas

A la hora de valorar el grado de progresividad de algunas cargas fiscales sobre la renta personal no puede perderse de vista que, en algunos casos, la sujeción a las mismas está vinculada al disfrute ulterior de ciertas prestaciones públicas, cuya forma de distribución no puede pasar desapercibida. Desde la OCDE (Brys et al., 2016, págs. 50 y 54) se recomienda fortalecer el vínculo entre los impuestos pagados y las prestaciones recibidas a lo largo del ciclo vital como fórmula para reforzar la progresividad global del sistema impositivo.

vii. Tipos de gravamen nominales vs. efectivos

A tenor de las divergencias que pueden surgir en la práctica entre los tipos de gravamen nominales y efectivos, es evidente que cualquier análisis de la progresividad real tiene que atender a estos últimos.

viii. La conjunción de la tributación y las prestaciones públicas

Asimismo, para el cálculo de los tipos marginales efectivamente afrontados por los asalariados ha de atenderse al juego conjunto de los impuestos y las prestaciones públicas. Como indican Johansson et al. (2008, pág. 26), la interacción de los sistemas impositivo y prestacional puede crear elevados tipos medios y marginales efectivos para ciertos grupos (Congressional Budget Office, 2015), en algunos casos por encima del 100%³⁴.

ix. El escollo de la incidencia impositiva

En la introducción a la edición española de la obra de Blum y Kalven (1953, pág. 15) se argüía que “la vieja idea de la progresividad ha de adquirir una nueva conceptualización más precisa desde el campo de la teoría de la incidencia impositiva”³⁵. Como señalan Brys et al. (2016, pág. 44), la capacidad para trasladar la carga fiscal final a otros contribuyentes afectará al impacto distributivo y al trade-off eficiencia-equidad de una reforma fiscal. A partir de una inspección meramente superficial de los análisis más recientes sobre la progresividad, nos

³⁴ Una ilustración se expone en Domínguez Martínez (2011a).

³⁵ Hymann (1999, pág. 382) hace referencia a los problemas existentes para hacer un seguimiento de quién soporta la carga tributaria efectiva. Aaron (2012) llama la atención acerca de la posible capitalización de las ventajas fiscales en los precios de los activos relacionados.

surgen algunas dudas acerca de si, efectivamente, se ha avanzado suficientemente en la línea apuntada.

x. El papel del exceso de gravamen

En línea con lo señalado anteriormente, la inclusión del exceso de gravamen debería ser tomada igualmente en consideración con vistas a una evaluación de la progresividad desde una perspectiva económica integral.

xi. La hipótesis sobre el comportamiento económico

Otra limitación habitual de los análisis sobre la progresividad y la distribución de la renta es la hipótesis de que los impuestos y las transferencias no afectan al comportamiento económico (Joumard et al., 2012, pág. 22).

xii. Indicadores de progresividad

Las medidas de progresividad pueden clasificarse en dos grupos: indicadores estructurales e indicadores de reparto o de progresividad efectiva (Kiefer, 1984; Norregaard, 1990; Paturot et al., 2013):

Los primeros corresponden a medidas de progresividad local, normalmente asociados a múltiplos de un nivel de renta de referencia. Se basan usualmente en las tarifas legales, atendiendo a un nivel concreto o a un intervalo de renta.

Los segundos van encaminados a la medición de la desigualdad, a partir de una medida de la desigualdad antes y después del impuesto. Pretenden medir la progresividad global mediante una estimación de cómo afecta el sistema impositivo a la distribución de la renta.

Aunque ha habido intentos de plantear indicadores sintéticos de la progresividad y la capacidad redistributiva del IRPF, no ha sido posible llegar a una alternativa aceptada genéricamente. Así, por ejemplo, la propuesta de Bracewell-Milnes (1971) relativa a la "intensividad" impositiva, si bien inicialmente atrajo alguna atención (Allan, 1971, pág. 35), quedó luego relegada al olvido³⁶.

Mucho más discutida que la definición de progresividad es la del grado de progresión, que, como señala Jakobson (1976, pág. 161), "es a menudo referido por políticos y economistas sin ningún significado

³⁶ La medida de "intensividad" depende de cuatro variables: la renta máxima a la que se le aplica un tipo nulo, el nivel del "minimax" (valor mínimo de la base a partir del cual se aplica el tipo máximo) en la tarifa, el nivel del tipo máximo y la diferencia entre los tipos máximo y mínimo.

preciso". Lambert (1989, pág. 158) aborda la distinción entre progresión y progresividad y concluye que no hay ningún enfoque universalmente aceptado para la construcción de un índice de progresión.

Musgrave y Thin (1948) afirmaban que no es posible elegir una medida de progresividad como correcta, sobre la base de cualquiera de las fórmulas del sacrificio. La misma posición se sigue manteniendo en Musgrave y Musgrave (1992).

De los tres conocidos indicadores de progresión local (elasticidad del impuesto con respecto a la renta, progresión del tipo medio y progresión de la renta residual), Musgrave y Musgrave (1992) consideran que la progresión residual (elasticidad de la renta después de impuesto con respecto a la renta antes de impuesto) es el más interesante³⁷. Como destacan, dicho indicador depende del nivel y la pendiente de la curva de tipos efectivos, mientras que las otras medidas solo dependen de su pendiente³⁸.

Asimismo, Jakobson (1976) sostiene que la mejor medida de progresión local es la elasticidad de la renta disponible con respecto a la renta antes de impuesto, sobre la base de que es la única que cumple el requerimiento de compatibilidad plena con el criterio de la curva de Lorenz, a los efectos de juzgar los impactos en la redistribución³⁹.

También se han propuesto otros indicadores para llevar a cabo comparaciones internacionales. Así, por ejemplo, Vallée (1994) propuso el siguiente: diferencia, en puntos porcentuales, existente entre el tipo marginal y el tipo medio de gravamen, expresada en función del salario gravable.

Por lo que se refiere a los indicadores de reparto, estos se basan en la utilización de las curvas de Lorenz, referidas a la renta y la concentración de impuestos (Kakwani, 1987). De la curva de Lorenz se derivan los correspondientes índices de desigualdad del coeficiente de Gini y el de Schutz (Lambert, 1989).

³⁷ Un cuarto indicador, el de la progresión del tipo marginal, carece de sentido si se utiliza la definición estándar de la progresividad y, en cualquier caso, una vez que se alcanza el tipo máximo de la escala de gravamen.

³⁸ Marín (1987) advierte de que pueden desprenderse distintas percepciones en función de qué medida de progresividad se utilice.

³⁹ La OCDE (1984) ha elaborado métodos para la estimación de la elasticidad global del IRPF, definida como la variación porcentual de los ingresos totales del impuestos dividida por la variación porcentual de la renta total. En los análisis más recientes, utiliza el concepto de elasticidad de la renta después de impuesto con respecto a la renta bruta antes de impuesto (Paturot et al., 2013, pág. 8).

Lambert (1989, pág. 34) recuerda que las curvas de Lorenz no dicen nada acerca de los tamaños de las respectivas “tartas” y, por tanto, no pueden decirnos qué distribución de la renta es superior en términos de bienestar. Como ha expresado Aaron (2015, pág. 1), ninguna medida de desigualdad de la renta es superior a las demás para todos los propósitos. Según él, el coeficiente de Gini no es una medida apropiada para registrar el impacto distributivo de los cambios de renta en los extremos inferior y superior de la distribución de la renta. Asimismo, Vickrey (1991, pág. 1024) subraya que la curva de Lorenz y el índice de Gini fallan en captar gran parte del contenido de bienestar de los cambios en la distribución de la renta⁴⁰.

4. EL ALCANCE DE LA PROGRESIVIDAD EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS REALES

La noción de que los impuestos sobre la renta progresivos juegan un papel en lograr una distribución más igualitaria de la renta y el consumo es aceptada en todos los países (Johansson et al., 2008, pág. 25)⁴¹. Sin embargo, como se señala en Domínguez y López (2008, pág. 74), un repaso de la realidad tributaria internacional pone de manifiesto la dificultad de identificar modelos impositivos puros respecto del IRPF. De hecho, la OCDE (2006, pág. 72) venía a resaltar el carácter híbrido de los modelos de IRPF en los países occidentales desarrollados⁴².

Ese panorama heterogéneo lo podemos corroborar cuando acudimos, por ejemplo, a la información ofrecida por la OCDE en su “Tax Database”, así como en las notas metodológicas complementarias (OCDE, 2016a). En el cuadro 1 se recogen algunas de las características básicas de IRPF en los países de la OCDE, y en el mismo puede constatar la heterogeneidad prevaleciente. La existencia de impuestos independientes en las Administraciones centrales y territoriales, la aplicación de tarifas diferentes para los rendimientos del trabajo y del

⁴⁰ Formby et al. (1981) muestran cómo los índices de Kakwani y Suits arrojan magnitudes diferentes de los cambios en la progresividad.

⁴¹ Un examen de las tendencias internacionales del IRPF, así como de algunos indicadores de progresividad, se ofrece en Domínguez y López (2008). Para una evolución más reciente, puede verse OCDE (2014b), Brys et al. (2016) y Domínguez Martínez (2015a; 2016).

⁴² A pesar de la extensión de la progresividad, en la realidad encontramos también signos de la aplicación de tipos regresivos, como es el caso de algunos cantones suizos. Por otro lado, en textos constitucionales de estados federados (vg., Massachusetts) se recoge la prohibición de los tipos progresivos (Henchman, 2016).

capital o la proliferación de tratamientos específicos para distintas unidades contribuyentes o regímenes tributarios dificultan enormemente las comparaciones directas y obligan a adoptar considerables cautelas en el manejo de la información estadística.

CUADRO N° 1: CARACTERÍSTICAS BÁSICAS DEL IRPF DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL EN LOS PAÍSES DE LA OCDE, 2015 (*)

PAÍS	REDUCCIÓN BASE	DEDUCCIÓN CUOTA	N° TRAMOS	TIPO MÍNIMO %	LÍMITE APLICACIÓN	TIPO MÁXIMO %	UMBRAL	SURTAX %	IRPF AA.TT.
Australia	..	..	5	0,00	12.600	45,00	124.617	2,00	
Alemania	..	..	5	0,00	10.803	45,00	319.724	5,50	
Austria	..	..	4	0,00	13.550	50,00	73.910	..	
Bélgica	8.680	..	5	25,00	10.664	50,00	46.365	..	X
Canadá	..	1.393	4	15,00	36.655	29,00	113.640	..	X
Chile	..	..	8	13,50	18.638	40,00	207.092	..	
Corea	1.682	..	5	6,00	13.458	38,00	168.228	..	X
Dinamarca	..	467	2	8,08	61.109	23,08	61.109	8,00	X
Eslovenia	11.039	..	4	16,00	13.581	50,00	106.739	..	
España	8.355	..	5	9,50	18.741	22,50	90.320	..	X
Estados Unidos	6.300	503	7	10,00	9.225	39,60	413.200	..	X
Estonia	3.433	..	1	20,00	..	20,00	..	..
Finlandia	..	..	6	0,00	18.004	31,75	98.201	..	X
Francia	..	..	5	0,00	11.833	45,00	185.558	8,00	
Grecia	..	..	3	22,00	42.207	42,00	70.907	8,00	
Holanda	..	2.723	4	8,35	24.505	52,00	40.531	..	
Hungría	..	..	1	16,00	..	16,00	..	..
Irlanda	..	1.944	2	20,00	39.820	40,00	39.820	8,00	
Islandia	..	4.202	3	22,86	25.518	31,80	69.041	..	X
Israel	..	1.461	7	10,00	15.696	50,00	201.217	..	
Italia	..	2.525	5	23,00	20.148	43,00	100.741	3,00	X
Japón	3.583	..	7	5,00	18.389	45,00	377.204	2,10	X
Luxemburgo	1.117	328	19	0,00	12.331	40,00	109.467	7,00	
México	373	593	11	1,92	723	35,00	364.375	..	
Noruega	15.209	..	3	13,15	60.044	25,15	96.585	..	X
Nueva Zelanda	..	..	4	10,50	9.854	33,00	7.634	..	
Polonia	752	313	3	0,00	1.741	32,00	48.168	..	
Portugal	..	..	5	14,50	12.028	48,00	137.463	2,50	
Reino Unido	15.136	..	3	20,00	45.388	45,00	214.195	..	
República Checa	..	1.913	1	15,00	..	15,00	..	..
República Eslovaca	7.797	..	2	19,00	71.799	25,00	71.799	..	
Suecia	1.451	..	3	0,00	47.657	25,00	68.251	..	X
Suiza	..	..	11	0,00	11.224	11,50	584.569	..	X
Turquía	..	..	4	15,00	9.708	35,00	151.365	0,76	

Fuente: OCDE (2016a) y elaboración propia.

(*) Cantidades absolutas expresadas en PPA (USD).

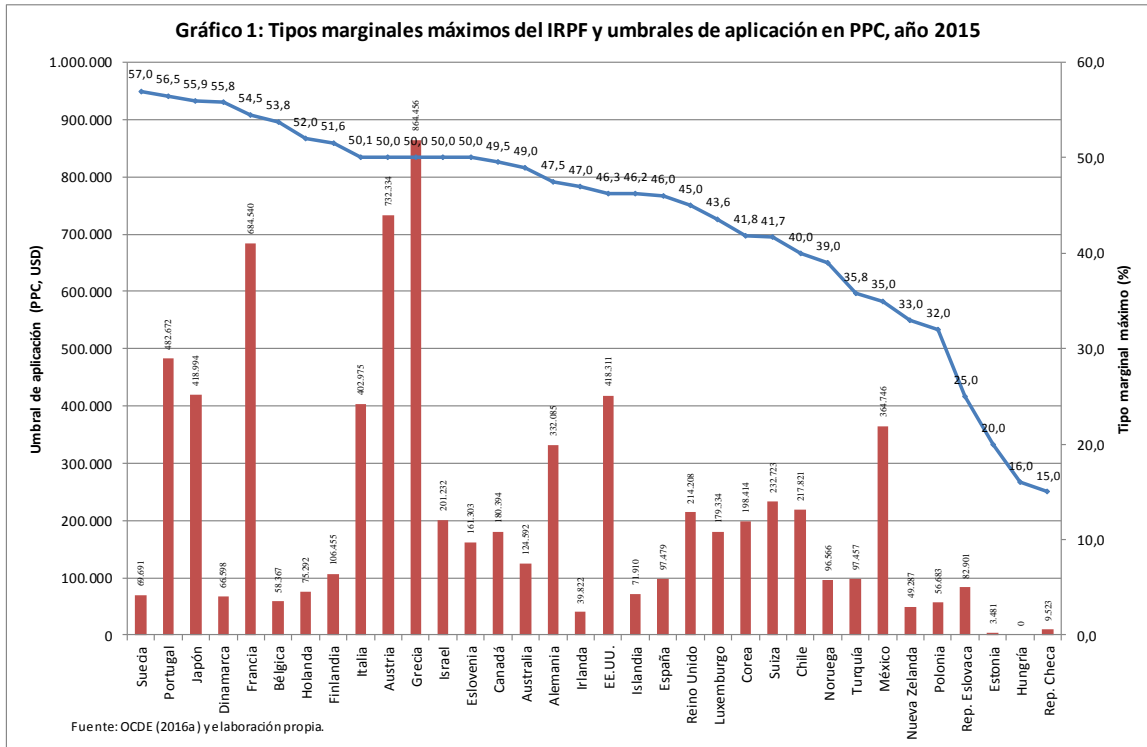
El panorama internacional del IRPF es, en definitiva, bastante diverso, tanto en lo concerniente a los tipos máximos aplicables como al número de tramos de la escala de gravamen. Por lo que se refiere al modelo lineal, aunque un tanto menguado en su expansión, que otrora se antojaba imparable, está más extendido de lo que una primera impresión pudiera dar a entender (Domínguez Martínez, 2014b, pág. 15).

Según la OCDE (2014c), la progresividad formal del IRPF ha aumentado recientemente en la parte inferior de la distribución de la renta y disminuido en la parte superior (Brys et al., 2016, págs. 14-15). La OCDE (2014b, págs. 5-6) ofrece una síntesis ilustrativa de las tendencias observadas en los sistemas de imposición sobre la renta personal a lo largo de las últimas décadas, de la que pueden extraerse los siguientes aspectos:

- Tendencia general de reducción de los tipos máximos de la escala de gravamen, de manera que el tipo máximo promedio ha pasado del 66% en 1981 al 51% en 1990 y al 41% en 2008. Sin embargo, pese a las disminuciones en los tipos máximos, la progresividad de las tarifas ha aumentado en la mayoría de los países de la OCDE desde el año 2000, principalmente debido a cambios en la parte inferior de la distribución de la renta (Joumard et al., 2012, pág. 15). En los últimos años han sido frecuentes las medidas de incremento de las desgravaciones fiscales para los trabajadores de bajo nivel de ingresos (OCDE, 2016c, pág. 35).
- Opción de algunos países por la fórmula del impuesto lineal.
- Finalización de la tendencia de disminución del tipo máximo a raíz de la crisis de 2007/08. Así, entre 2008 y 2013 21 países de la OCDE aumentaron el tipo máximo, frente a solo 3 que lo disminuyeron en el mismo período. En 2013 se situaba en promedio en el 43%.
- Asociación de la disminución de los tipos máximos con unas cuotas crecientes de las rentas más elevadas dentro de la distribución de ingresos.
- Asimismo, generación de menores incentivos para la elusión o la evasión fiscales, con una mayor tendencia a la declaración de ingresos.

En el gráfico 1 se recogen los tipos máximos del IRPF aplicados a los rendimientos del trabajo en los países de la OCDE. Como puede

apreciarse, hay un amplísimo recorrido, de más de 40 puntos porcentuales. De otro lado, son igualmente enormes los contrastes entre los umbrales de renta a partir de los cuales se aplica el tipo máximo.



Por otro lado, el cuadro 2 ofrece un indicador de progresividad del IRPF utilizado por la OCDE (2016b), que toma como referencia la diferencia de tributación entre dos niveles de renta representativos (el 67% y el 167% de los ingresos salariales medios). Para los países de la OCDE como promedio, el tipo impositivo medio del primer nivel es algo más de la mitad del correspondiente al segundo nivel, lo que se traduce en una diferencia algo superior a los 10 puntos porcentuales.

Cuadro 2: IRPF como % de los ingresos salariales brutos				
(personas solteras sin hijos), año 2015				
	% ingresos medios		Indicadores progresividad	
País	67% (A)	167% (B)	B/A (%)	B - A (p.p.)
Australia	18,5	30,1	61,5	11,6
Austria	11,0	23,2	47,4	12,2
Bélgica	21,5	35,1	61,3	13,6
Canadá	11,8	22,2	53,2	10,4
Chile	0,0	0,9	0,0	0,9
Rep. Checa	8,4	15,4	54,5	7,0
Dinamarca	33,8	42,1	80,3	8,3
Estonia	15,4	18,0	85,6	2,6
Finlandia	16,0	29,8	53,7	13,8
Francia	11,7	20,9	56,0	9,2
Alemania	14,2	27,7	51,3	13,5
Grecia	3,1	18,2	17,0	15,1
Hungría	16,0	16,0	100,0	0,0
Islandia	24,1	33,5	71,9	9,4
Irlanda	9,2	28,2	32,6	19,0
Israel	4,9	16,8	29,2	11,9
Italia	13,9	30,4	45,7	16,5
Japón	6,1	12,4	49,2	6,3
Corea	1,8	10,0	18,0	8,2
Luxemburgo	9,9	25,6	38,7	15,7
México	2,0	13,5	14,8	11,5
Holanda	7,1	28,4	25,0	21,3
Nª Zelanda	13,5	23,3	57,9	9,8
Noruega	16,8	26,7	62,9	9,9
Polonia	4,4	7,1	62,0	2,7
Portugal	10,1	24,6	41,1	14,5
Rep. Eslovaca	6,3	12,4	50,8	6,1
Eslovenia	6,6	15,8	41,8	9,2
España	10,5	21,4	49,1	10,9
Suecia	15,1	30,9	48,9	15,8
Suiza	8,2	16,1	50,9	7,9
Turquía	9,9	16,8	58,9	6,9
Reino Unido	11,2	22,4	50,0	11,2
EE.UU.	15,2	23,5	64,7	8,3
<i>Media</i>	<i>11,4</i>	<i>21,7</i>	<i>52,5</i>	<i>10,3</i>
Fuente: OCDE (2016b) y elaboración propia.				

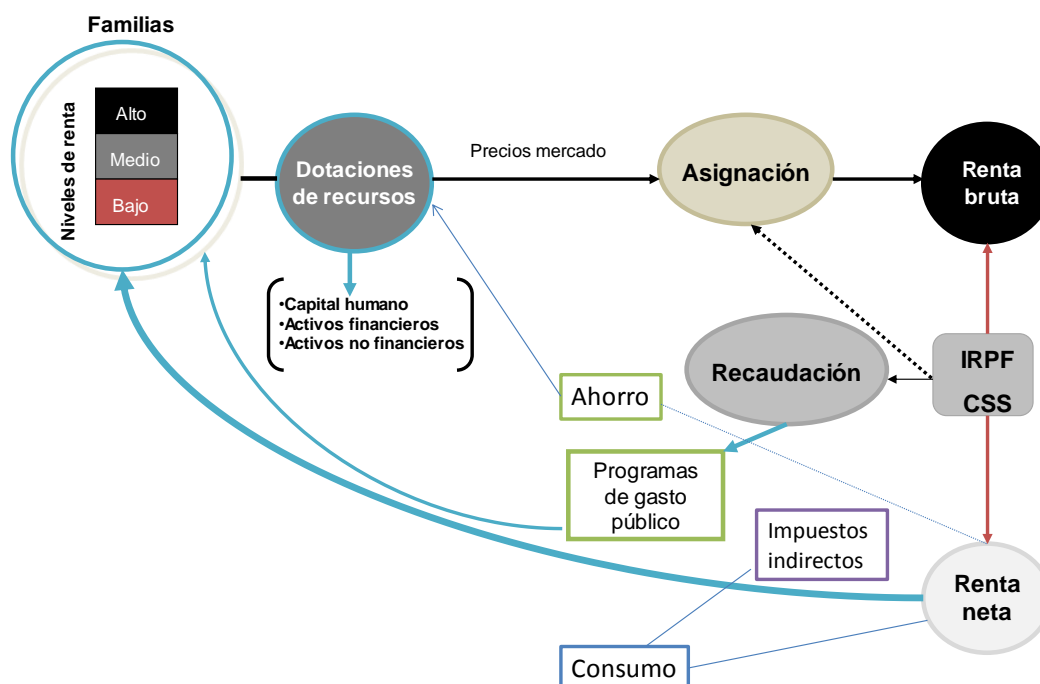
Adicionalmente, puede ser interesante comparar la evolución del tipo marginal máximo del IRPF sobre la renta del trabajo con el tipo impositivo sobre los dividendos, computando la carga del IRPF y la del impuesto sobre sociedades. Según la información ofrecida por la OCDE (2016c, pág.37), la carga total sobre los dividendos ha aumentado desde la crisis. Además, desde 2000 a 2015 se mantiene por encima del tipo máximo del IRPF sobre la renta laboral.

5. LA DISTRIBUCIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA

Los impuestos afectan a la distribución de la renta través de muchos canales (Brys et al., 2016, págs. 10-11) (esquema 1):

- Obtención de recaudación que puede ser utilizada para financiar programas de gasto público.
- Alteración de la distribución de la renta después de impuestos.
- Alteración de la distribución de la renta antes de impuestos.
- Redistribución de la renta de los individuos a lo largo del ciclo vital.
- Condicionamiento de las desigualdades interpersonales dentro de distintas generaciones.

Gráfico 1: El impacto múltiple del sistema fiscal en la distribución de la renta



Con una tarifa progresiva, las rentas después del impuesto estarán más igualmente distribuidas que las rentas antes del impuesto, y las cuotas tributarias lo están menos, cualquiera que sea la distribución de las rentas antes del impuesto (Lambert, 1989, 1994).

Los distintos elementos del IRPF (estructura de las bases imponibles, tipos de gravamen, desgravaciones...) contribuyen al efecto redistributivo conjunto del IRPF (Pfähler, 1990; Wagstaff y van Doorslaer, 2001; Domínguez y Carrasco, 2001).

Argimón y Pérez (1988) muestran las dificultades de trabajar con datos agregados de declaraciones impositivas. Hayes et al. (1995) señalan igualmente los inconvenientes de utilizar las cifras medias de grupos de contribuyentes. La evaluación a través de percentiles, en vez de niveles de renta, es más adecuada para hacer un seguimiento de la progresión efectiva y de los cambios en la distribución a lo largo del tiempo (Lambert, 1994).

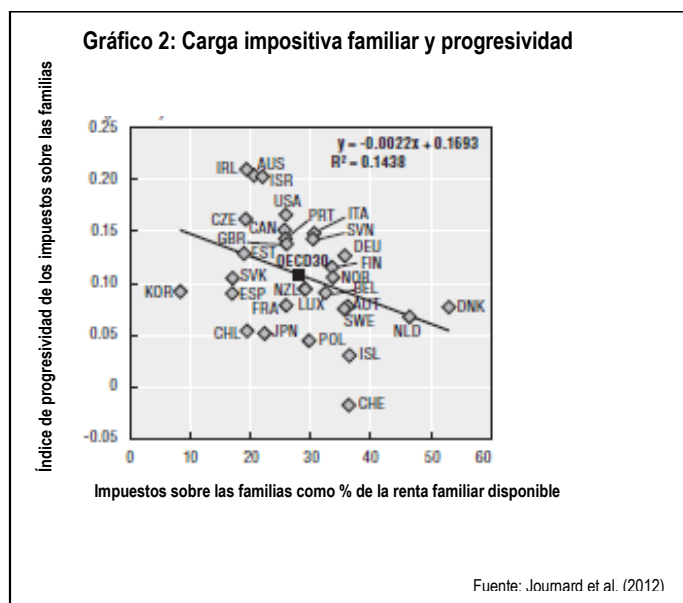
A la hora de analizar las consecuencias de la aplicación de una tarifa progresiva, es importante poder diferenciar entre los efectos asociados directamente a la tarifa y los que se derivan de los cambios en la distribución de la renta antes del impuesto (Lambert y Pfähler, 1990, pág. 3; Poterba, 2007).

Por otro lado, como fundamentan Lewell et al. (2015, pág. 59), "una evaluación coherente del bienestar económico debe considerar las circunstancias a lo largo del ciclo vital y no solo en un momento

concreto del tiempo. La razón es simple: los individuos normalmente viven muchos años, y experimentan grandes cambios en sus circunstancias a lo largo de este tiempo”.

En todos los países, el sector público ejerce un impacto considerable en la vertiente distributiva a través de diferentes políticas que ayudan a disminuir significativamente las desigualdades. En los países de la OCDE, la desigualdad en la distribución de la renta después de impuestos y transferencias, medida por el coeficiente de Gini, era, en promedio, a finales de la pasada década, un 25% más baja que con respecto a la renta antes de impuestos y transferencias. No obstante, el componente principal de la redistribución fiscal proviene del lado del gasto del presupuesto. En promedio, tres cuartas partes de la reducción en la desigualdad entre la renta de mercado y la renta disponible se deben a las transferencias, el resto a los impuestos (Joumard et al., 2012, pág. 2). En la mayoría de los países de la OCDE, de la reducción en el coeficiente de Gini propiciada por la actuación fiscal del sector público (con una variación absoluta entre -0,15 y -0,28, según países), la atribuible a los impuestos suele situarse en el 20% (OCDE, 2008, cap. 4; Brys et al., 2016, págs. 12-13).

Algunos estudios ponen de relieve algunos hechos relativos al impacto redistributivo ciertamente llamativos. Así, Joumard et al. (2012, pág. 5) destacan que “el impacto redistributivo de los impuestos no varía ampliamente entre países, a pesar de las grandes diferencias entre países en el tamaño de la presión fiscal y la progresividad del sistema impositivo”. Asimismo, llaman la atención (Ibíd., pág. 13) en el sentido de que “el impacto redistributivo de los impuestos familiares depende tanto de su porcentaje sobre la renta disponible (i.e. su magnitud) como de su progresividad. El impacto redistributivo varía poco entre países a pesar de las grandes diferencias internacionales en la magnitud de los impuestos. Como ilustración, los impuestos familiares absorbieron más del 35% de la renta disponible familiar en Austria, Dinamarca y Suecia a finales de los 2000s, pero su impacto redistributivo fue menor que en Australia, Israel y Estados Unidos, estos últimos caracterizados por una ratio impuesto-renta mucho más baja” (gráfico 2).



Según el FMI (2013, pág. 34-36), en las economías avanzadas, el 10% más rico de los contribuyentes aporta una gran proporción, entre el 30 y el 50 por ciento, del conjunto de los ingresos del IRPF y las cotizaciones sociales, en tanto que el 1% con mayores ingresos representa, en promedio, un 8%. Además, en casi todos los casos, las proporciones soportadas por estos grupos han aumentado en los últimos 20 años, lo cual es bastante sorprendente teniendo en cuenta la reducción observada en los tipos marginales máximos.

En este marco, datos estadísticos recientes confirman que el sistema fiscal estadounidense es, frente a opiniones en sentido contrario, bastante progresivo (Durante, 2016; Hodge, 2015b)⁴³. Después de analizar los datos, Mankiw (2010, pág. 290) afirma que "Así, es simplemente erróneo decir que no tenemos un sistema impositivo progresivo". Incluso, a partir del análisis de los datos aportados por la Congressional Budget Office (2015) de Estados Unidos, algunos analistas concluyen que el sistema fiscal norteamericano es muy progresivo (Gleckman, 2016; Burman, 2013)⁴⁴. El carácter progresivo del sistema puede también afirmarse en relación con el caso español (Laborda et al., 2016, pág. 14)⁴⁵. No obstante, los problemas que se

⁴³ Uno de los factores de la progresividad, que lleva a que los contribuyentes con rentas inferiores a 30.000 dólares anuales tengan un tipo medio negativo, es la aplicación de desgravaciones reembolsables (Hodge, 2015a).

⁴⁴ Otros posibles mitos fiscales conciernen específicamente al tipo impositivo pagado por los contribuyentes de mayor nivel de renta y por los perceptores de rentas del capital. Vid. Greenberg (2015a, b).

⁴⁵ El análisis de los datos referentes al reparto de la carga tributaria del IRPF por decilas de renta confirma el impacto redistributivo (Domínguez Martínez, 2016, pág. 18).

derivan por la no inclusión en los cálculos de las rentas no declaradas de manera fraudulenta no pueden pasar desapercibidos⁴⁶.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Son abundantes las reflexiones que se suscitan tras este breve recorrido por los dominios de la progresividad. Bastantes de ellas se encuentran en las aportaciones de algunos de los tratados más rigurosos, algunos de los cuales han sido citados a lo largo del texto. Tanto es así que en ocasiones es inevitable experimentar una sensación de vértigo al toparnos en obras escritas hace décadas o incluso siglos con razonamientos dotados de plena vigencia. En este contexto, surgen dudas más que razonables acerca de qué ideas actuales sobre la progresividad no han sido ya expresadas con anterioridad en tales textos. Después del repaso efectuado en torno a la fundamentación de la progresividad pueden hacerse algunas consideraciones en un intento, nada fácil, de recapitulación:

- i. Al final de su exhaustivo estudio histórico de la progresividad, Seligman (1908, pág. 302) concluía que “aunque la imposición progresiva es en cierta medida defendible como ideal, y como la expresión de la demanda teórica para la adaptación de los impuestos al test de la capacidad individual, es un asunto de considerable dificultad decidir hasta dónde o de qué manera el principio debería ser llevado a la práctica”. Más de un siglo después de dicha conclusión de Seligman, resulta verdaderamente difícil no suscribirla.
- ii. En la introducción de la edición española de la obra de Blum y Kalven (1953, págs. 26-27) se concluía que el planteamiento de la política social de la progresividad “constituye su más firme apoyo precisamente por prescindir de la búsqueda de fundamentos ‘científicos’ y aceptar la progresividad por su valor instrumental al servicio de un objetivo consagrado por el consenso de opiniones en las sociedades actuales”⁴⁷. De igual

⁴⁶ Ello, naturalmente, renunciando a un adecuado cómputo de la renta desde una perspectiva económica.

⁴⁷ De hecho, al menos en su planteamiento inicial, dicha opinión coincide con la expresada por Hayek (1960, pág. 311): “la única base sobre la que una escala progresiva de imposición global puede ser defendida es la deseabilidad de cambiar la distribución de la renta y que esta defensa no puede basarse en ningún argumento científico sino que debe reconocerse como un postulado abiertamente político, esto es, como un intento de imponer a la sociedad un modelo de distribución, determinado por la decisión de la mayoría”. También Musgrave (1970, pág. 62) sostenía que “el problema de la equidad vertical o progresiva en la estructura de transferencia-impuesto no está sujeto a un solución científica; tiene que resolverse en términos de valores sociales, considerando la igualdad (o desigualdad) como una meta de política”.

manera, parece poco recomendable instar a prescindir de esta pragmática interpretación.

- iii. Igualmente Blum y Kalven (1953, pág. 73) sostenían que la tributación progresiva era “una de las ideas centrales del moderno capitalismo contemporáneo”. Después de la crisis económica y financiera internacional de 2007/08 y sus graves consecuencias, particularmente en la vertiente de la desigualdad económica, sin duda su papel se ve afianzado como elemento legitimador del sistema. Pero, al margen de las importantes dificultades metodológicas que presenta su correcta medición, pueden aflorar notorios problemas en aquellos casos en los que, a pesar de que pueda existir progresividad efectiva en el ámbito de la imposición sobre la renta personal, se instale social y políticamente la idea de que no es así. La veracidad de la información, tiene, pues, una importancia crucial.
- iv. El impuesto progresivo es, en opinión de Piketty (2014, pág. 505) “un método relativamente liberal de reducir la desigualdad”. Sin embargo, para poder calibrar el verdadero alcance de esta sentencia, a tenor de lo expuesto, habría que ponerse de acuerdo sobre varios puntos: qué es un impuesto progresivo, cuál es el límite de un tipo de gravamen, medio y marginal, para mantener la condición de “relativamente liberal” y, por supuesto, cuál es la fórmula más adecuada para medir la desigualdad (Domínguez Martínez, 2014c).
- v. Al término de su análisis de las teorías de la progresividad, Fagan (1938, pág. 498) resumía su conclusión fundamental: “No hay ninguna respuesta categórica a la cuestión, ‘¿Debe la imposición ser progresiva?’”. Después de repasar las distintas aportaciones doctrinales, no aparenta ser demasiado fácil postular lo contrario con base en los argumentos estrictamente “técnicos”. La conclusión de Fagan, aunque lejana en el tiempo, vendría así a constatar la vigencia de un desafío intelectual, tal vez imposible de superar en su integridad, para proporcionar un respaldo teórico pleno a la progresividad, y representa una sugerente invitación para adoptar una actitud cautelosa al aproximarnos a un tema tan trascendental como lo es la progresividad impositiva.
- vi. Así, en línea con lo ya señalado, no podemos dejar de suscribir la opinión de Vickrey (1991, pág. 1.025) cuando apunta que “fundamentalmente... la cuestión de hasta dónde podemos o debemos llegar en la prosecución de la progresividad en la imposición y los gastos redistributivos es un asunto tanto político como de economía”⁴⁸ y, mucho menos, cuando continúa

⁴⁸ En su repaso de las distintos enfoques de la progresividad, Groves (1956, pág. 34) concluía que algunos de los efectos más importantes a tener en cuenta eran políticos en vez de económicos.

remarcando que “la contribución de la economía es en gran medida la de establecer las posibilidades técnicas y describir las consecuencias de las diversas alternativas, asegurando en el proceso que ninguna de las eventos probables pase desapercibido”.

- vii. Y, finalmente, entendemos que tampoco debemos ignorar la siguiente reflexión de Mankiw (2012, pág. 22) cuando afirma que “Los economistas que discuten las respuestas de la política a la creciente desigualdad juegan a menudo el papel de un filósofo político amateur... Dada la materia, esto es quizás inevitable. Pero es útil tener presente cuando estamos escribiendo como economistas y cuando nos estamos aventurando más allá de los límites de nuestra especialidad profesional”.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARON, H. J. (2012): “HOW OUR BROKEN TAX SYSTEM DRIVES THE ECONOMY?”, *THE FISCAL TIMES*, 31 DE ENERO.
- AARON, H. J. (2015): “CAN TAXING THE RICH REDUCE INEQUALITY? YOU BET IT CAN!”, *ECONOMIC STUDIES AT BROOKINGS INSTITUTION*, OCTUBRE.
- ALESINA, A., Y ANGELETOS, G.-M. (2005): “FAIRNESS AND REDISTRIBUTION”, *AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, VOL. 95, Nº 4.
- ALLAN, C. M. (1971): “THE THEORY OF TAXATION”, PENGUIN BOOKS; V.C., ALIANZA, MADRID, 1974.
- ARGIMÓN, I., Y PÉREZ AMARAL, T. (1988): “LA ELASTICIDAD DEL IRPF: UNA APLICACIÓN DE LA ESTIMACIÓN DE FUNCIONES DE TIPOS EFECTIVOS”, *BOLETÍN ECONÓMICO*, BANCO DE ESPAÑA, MAYO.
- ARISTEI, D., Y PERUGINI, C. (2010): “PREFERENCES FOR REDISTRIBUTION AND INEQUALITY IN WELL-BEING ACROSS EUROPE”, *JOURNAL OF POLICY MODELING*, 32.
- ATKINSON, A. B. (2012): “THE MIRRLEES REVIEW AND THE STATE OF PUBLIC ECONOMICS”, *JOURNAL OF ECONOMIC LITERATURE*, 50 (3).
- BRACEWELL-MILNES, B. (1971): “THE MEASUREMENT OF FISCAL POLICY: AN ANALYSIS OF TAX SYSTEMS IN TERMS OF THE POLITICAL DISTINCTION BETWEEN ‘RIGHT’ AND ‘LEFT’”, *THE CONFEDERATION ON BRITISH INDUSTRY*, LONDRES.
- BRACEWELL-MILNES, B. (1979): “TAX PROGRESSIVITY: A COMMENT”, *THE ECONOMIST JOURNAL*, VOL. 89, Nº 355.
- BLUM, J., Y KALVEN, H. (1953): “THE UNEASY CASE FOR PROGRESSIVE TAXATION”, *THE UNIVERSITY OF CHICAGO PRESS*; V.C., INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID, 1963.

BRYN, B., PERRET, S., THOMAS, A., Y O'REILLY, P. (2016): "TAX DESIGN FOR INCLUSIVE ECONOMIC GROWTH", OECD TAXATION WORKING PAPERS, Nº 26.

BURMAN, L. E. (2013): "TAXES AND INEQUALITY", *TAX LAW REVIEW*, VOL. 66.

CONGRESSIONAL BUDGET OFFICE (2015): "EFFECTIVE MARGINAL TAX RATES FOR LOW -AND MODERATE- INCOME WORKERS IN 2016", NOVIEMBRE.

DE MOOIJ, R., Y KEEN, M. (2015): "IMPUESTOS EN LA PRÁCTICA: ES DIFÍCIL DISEÑAR UN SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO Y EFICIENTE", *FINANZAS Y DESARROLLO*, MARZO.

DIAMOND, P., Y SAEZ, E. (2011): "THE CASE FOR A PROGRESSIVE TAX: FROM BASIC RESEARCH TO POLICY RECOMMENDATIONS", *JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES*, VOL. 25, Nº 4.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (ED.) (2008): "EL NUEVO MODELO DE IRPF TRAS LA REFORMA DE LA LEY 35/2006", ANALISTAS ECONÓMICOS DE ANDALUCÍA, MÁLAGA.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2009): "EL IRPF ANTE UNA ENCRUCIJADA: OPCIONES DE REFORMA", INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ, DOCUMENTO DE TRABAJO Nº 1/2009.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2011A): "¿PUEDEN APLICARSE TIPOS IMPOSITIVOS SUPERIORES AL 100%?", *EXTOIKOS*, Nº 2.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2011B): "LA REGLA BUFFET Y LAS MATEMÁTICAS FISCALES", *LA OPINIÓN DE MÁLAGA*, 19 DE OCTUBRE.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2012): "TIPO MÁXIMO DEL IRPF: ¿DÓNDE ESTÁ EL LÍMITE?", *LA OPINIÓN DE MÁLAGA*, 11 DE ENERO.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014A): "SISTEMAS FISCALES: TEORÍA Y PRÁCTICA", ETC, MÁLAGA.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014B): "UNA VISIÓN PANORÁMICA DE LA FISCALIDAD EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL: TENDENCIAS RECIENTES", *EXTOIKOS*, Nº 15.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2014C): "TIEMPOS DE DESIGUALDAD: CUESTIONES BÁSICAS PARA EL ANÁLISIS ECONÓMICO", *EXTOIKOS*, Nº 13.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015A): "TENDENCIAS RECIENTES DE LA FISCALIDAD EN EL ÁMBITO DE LA OCDE", *EKONOMIAZ*, Nº 88.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2015B): "LA CARRERA GLOBAL PARA REINVENTAR EL ESTADO: LA VISIÓN DE MICKLETHWAIT Y WOOLDRIDGE", *EXTOIKOS*, Nº 16.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M. (2016): "UNA VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL: SUFICIENCIA, EFICIENCIA Y EQUIDAD", INSTITUTO

UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL, UNIVERSIDAD DE ALCALÁ, DOCUMENTO DE TRABAJO Nº 1/2016.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., Y CARRASCO CASTILLO, G. (2001): "ANÁLISIS DE LOS DETERMINANTES DE LA PROGRESIVIDAD DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA", *CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA*, Nº 165.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, J. M., Y LÓPEZ DEL PASO, R. (2008): "EL IRPF ESPAÑOL EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL", EN DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ (2008).

DURANTE, A. (2016): "THE U.S. TAX AND TRANSFER SYSTEM IS VERY PROGRESSIVE, NEW PAPER CONFIRMS", TAX FOUNDATION, 17 DE MARZO.

EATWELL, J., MURRAY, M., Y NEWMAN, P. (1991): "THE NEW PALGRAVE DICTIONARY OF ECONOMICS", THE MACMILLAN PRESS LIMITED, LONDRES.

EDGEWORTH, F. (1897): "THE PURE THEORY OF TAXATION", *ECONOMIC JOURNAL*, 7.

EUROPEAN COMMISSION (2013): "TAX REFORMS IN EU MEMBER STATES", *WORKING PAPER*, Nº 38.

FAGAN, E. D. (1938): "CONTEMPORARY THEORIES OF PROGRESSIVE TAXATION", *JOURNAL OF POLITICAL ECONOMY*, VOL. 46, Nº 4.

FAUSTO, D. (2008): "THE ITALIAN THEORIES OF PROGRESSIVE TAXATION", *THE EUROPEAN JOURNAL OF THE HISTORY OF ECONOMIC THOUGHT*, 15:2.

FELDSTEIN, M. (1976): "ON THE THEORY OF TAX REFORM", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 6.

FMI (2013): "TAXING TIMES", *FISCAL MONITOR*, OCTUBRE.

FMI (2014): "FISCAL POLICY AND INCOME INEQUALITY", IMF POLICY PAPERS, ENERO.

FORMBY, J. P., SEAKS, T. G., Y SMITH, J. (1981): "A COMPARISON OF TWO NEW MEASURES OF TAX PROGRESSIVITY", *THE ECONOMIC JOURNAL*, 91.

FRANK, R. H. (2005): "POSITIONAL EXTERNALITIES CAUSE LARGE AND PREVENTABLE WELFARE LOSSES", *AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, VOL. 95, Nº 2, PAPERS & PROCEEDINGS.

FRIEDMAN, M., Y FRIEDMAN, R. (1980): "FREE TO CHOOSE. A PERSONAL STATEMENT"; V.C., CIRO EDICIONES, 2011.

FUENTES QUINTANA, E.(1974): "INTRODUCCIÓN" A NEUMARK (1970).

GALE, W. G., KEARNEY, M. S., Y ORSZAG, P. (2015): "WOULD A SIGNIFICANT INCREASE IN THE TOP INCOME TAX RATE SUBSTANTIALLY ALTER INCOME INEQUALITY?", *ECONOMIC STUDIES AT BROOKINGS*, SEPTIEMBRE.

GLECKMAN, H. (2016): "BUSTING POLITICAL MYTHS ABOUT FEDERAL TAXES", TAX POLICY CENTER, JUNIO.

GREENBERG, S. (2015A): "FACT-CHECKING HILLARY CLINTON ON MILLIONAIRE TAXES", TAX FOUNDATION, DICIEMBRE.

GREENBERG, S. (2015B): "REGARDING THE 'PRIVATE TAX SYSTEM' IN THE WEALTHY", TAX FOUNDATION, DICIEMBRE.

GROVES, H. M. (1956): "TOWARD A SOCIAL THEORY OF PROGRESSIVE TAXATION", *NATIONAL TAX JOURNAL*, VOL. 9, Nº 1.

GRUBER, J. (2011): "PUBLIC FINANCE AND PUBLIC POLICY", 3ª ED., WORTH PUBLISHERS, NUEVA YORK.

HALL, R. E. Y RABUSHKA, A. (1981): "THE FLAT TAX", HOOVER INSTITUTION PRESS.

HAYEK, F. (1960): "THE CONSTITUTION OF LIBERTY", THE UNIVERSITY OF CHICAGO.

HAYES, K. J., LAMBERT, P. J., Y SLOTJE, D. J. (1995): "EVALUATING EFFECTIVE INCOME TAX PROGRESSION", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 56.

HENCHMAN, J. (2016): "MASSACHUSETTS MAY SET ITS INCOME TAX RATE IN THE CONSTITUTION. HOW UNUSUAL IS THAT", TAX FOUNDATION, FEBRERO.

HENNIGHAUSEN, T., Y HEINEMANN, F. (2014): "DON'T TAX ME? DETERMINANTS OF INDIVIDUAL ATTITUDES TOWARDS PROGRESSIVE TAXATION", *GERMAN ECONOMIC REVIEW*, 16 (3).

HETTICH, W., Y WINER, S. L. (1997): "THE POLITICAL ECONOMY OF TAXATION", EN D. MUELLER (ED.), "PERSPECTIVES ON PUBLIC CHOICE", CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS.

HODGE, S. A. (2015A): "BIGGEST CHALLENGE TO TAX REFORMERS: OVERCOMING OUR PROGRESSIVE TAX CODE", TAX FOUNDATION, OCTUBRE.

HODGE, S. A. (2015B): "NEW TREASURY DATA SHOWS HOW PROGRESSIVE AMERICAS'S TAX CODE REALLY IS", TAX FOUNDATION, DICIEMBRE.

HYMAN, D. N. (1999): "PUBLIC FINANCE. A CONTEMPORARY APPLICATION OF THEORY TO POLICY", 6ª ED., THE DRYDEN PRESS.

JAKOBSON, U. (1976): "ON THE MEASUREMENT OF THE DEGREE OF PROGRESSION", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 5.

JOHANSSON, A., HEADY, C., ARNOLD, J., BRYN, B., Y VARTIA, L. (2008): "TAX AND ECONOMIC GROWTH", OECD ECONOMICS DEPARTMENT WORKING PAPER, Nº 620.

JOUMARD, I., PISU, M., Y BLOCH, D. (2012): "TACKLING INCOME INEQUALITY: THE ROLE OF TAXES AND TRANSFERS", *OECD JOURNAL: ECONOMIC STUDIES*.

- KAKWANI, N. C. (1987): "MEASUREMENT OF TAX PROGRESSIVITY: AN INTERNATIONAL COMPARISON", *THE ECONOMIC JOURNAL*, 87.
- KEEN, M., PAPAPANAGOS, H., Y SHORROCKS, A. (1996): "PROGRESSIVITY EFFECTS OF STRUCTURAL INCOME TAX REFORMS", IFS WORKING PAPER (W96/17).
- KIEFER, D. W. (1984): "DISTRIBUTIONAL TAX PROGRESSIVITY INDEXES", *NATIONAL TAX JOURNAL*, VOL. 37, Nº 4.
- LAGARES CALVO, M. J. (1996): "UNA REFORMA A FONDO DEL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL", DOCUMENTO DE TRABAJO, FUNDACIÓN FIES, Nº 126.
- LAMBERT, P. J. (1989): "THE DISTRIBUTION AND REDISTRIBUTION OF INCOME. A MATHEMATICAL APPROACH", BASIL BLACKWELL, OXFORD.
- LAMBERT, P. J. (1994): "LA MEDICIÓN DE LA PROGRESIVIDAD CON DIFERENCIAS DE TRATAMIENTO FISCAL", *HACIENDA PÚBLICA ESPAÑOLA*, Nº 129.
- LAMBERT, P. J., Y PFÄHLER, W. (1990): "INCOME TAX PROGRESSION AND REDISTRIBUTION EFFECT: THE INFLUENCE OF CHANGES IN THE PRE-TAX INCOME DISTRIBUTION", IFS, WP 97/6.
- LEWELL, P., ROANTREE, B., Y SHAW, I. (2015): "REDISTRIBUTION FROM A LIFETIME PERSPECTIVE", IFS, WP W15/27.
- LÓPEZ LABORDA, J., MARÍN, C., Y ONRUBIA, J. (2016): "OBSERVATORIO SOBRE EL REPARTO DE LOS IMPUESTOS ENTRE LOS HOGARES ESPAÑOLES", JUNIO 2016, PRIMER INFORME, ESTUDIOS SOBRE LA ECONOMÍA ESPAÑOLA, FEDEA, 2016/21.
- MADISON, J. (1788): "FEDERALIST PAPERS Nº 51".
- MANKIW, N. G. (2010): "SPREADING THE WEALTH AROUND: REFLECTIONS BY JOE THE PLUMBER", *EASTERN ECONOMIC JOURNAL*, 36.
- MANKIW, N. G. (2013): "DEFENDING THE ONE PERCENT", *JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES*, VOL. 27, Nº 3.
- MANKIW, N. G., Y WEINZIERL, M. (2010): "THE OPTIMAL TAXATION OF HEIGHT: A CASE STUDY OF UTILITARIAN INCOME REDISTRIBUTION", *AMERICAN ECONOMIC JOURNAL: ECONOMIC POLICY*, 2:1.
- MANKIW, N. G., WEINZIERL, M., Y YAGAN, D. (2009): "OPTIMAL TAXATION IN THEORY AND PRACTICE", *THE JOURNAL OF ECONOMIC PERSPECTIVES*, VOL. 23, Nº 4.
- MARÍN ARCAS, J. (1987): "ESTRUCTURA DE LA PROGRESIVIDAD DEL IRPF", *BOLETÍN ECONÓMICO*, BANCO DE ESPAÑA, FEBRERO.
- MARX, C., Y ENGELS, F. (1848): "MANIFESTO OF THE COMMUNIST PARTY", EN C. MARX Y F. ENGELS, "SELECTED WORKS", VOL. 1, PROGRESS PUBLISHER, MOSCÚ, 1969.

- MCCAFFERY, E. J., Y BARON, J. (2003): "FRAMING AND TAXATION: EVALUATION OF TAX POLICIES INVOLVING HOUSEHOLD COMPOSITION", USC OLIN RESEARCH PAPER Nº 00-18.
- MCCULLOCH, J. R. (1843): "A STUDY IN CLASSICAL ECONOMICS", 3ª ED., ADAM AND CHARLES BLACK, EDIMBURGO.
- MICKLETHWAIT, J., Y WOOLDRIDGE, A. (2014): "THE FOURTH REVOLUTION. THE GLOBAL RACE TO REINVENT THE STATE", THE PENGUIN PRESS, NUEVA YORK.
- MILL, J. S. (1848): "PRINCIPIOS DE ECONOMÍA POLÍTICA"; V.C., FCE, MÉXICO, 1978.
- MIRRELES, J. A. (1971): "EXPLORATION IN THE THEORY OF OPTIMUM INCOME TAXATION", *THE REVIEW OF ECONOMIC STUDIES*, VOL. 38, Nº 2.
- MIRRELES REVIEW (2011): "TAX BY DESIGN", INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES.
- MOLINA MORALES, A. (2008): "LA TARIFA", EN DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ (2008).
- MUSGRAVE, R. A. (1959): "THE THEORY OF PUBLIC FINANCE", MCGRAW; V.C., AGUILAR, MADRID, 1968.
- MUSGRAVE, R. A. (1970): "FISCAL SYSTEMS", YALE UNIVERSITY PRESS; V.C., AGUILAR, MADRID, 1973.
- MUSGRAVE, R. A. (1976): "ET, OT AND SBT", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 6.
- MUSGRAVE, R. A. (1985): "A BRIEF HISTORY OF FISCAL DOCTRINE", EN A. J. AUERBACH Y M. FELDSTEIN, "HANDBOOK OF PUBLIC ECONOMICS", VOL. 1, ELSEVIER.
- MUSGRAVE, R. A., Y MUSGRAVE, P. B. (1992): "HACIENDA PÚBLICA TEÓRICA Y APLICADA", 5ª ED.; V.C., MCGRAW-HILL, MADRID.
- MUSGRAVE, R. A., Y THIN, T. (1948): "TAX PROGRESSION, 1929-48", *JOURNAL OF POLITICAL ECONOMY*, VOL. 56, Nº 6.
- NEUMARK, F. (1970): "TEORÍA DE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN"; V.C., INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, MADRID, 1974.
- NORREGAARD, J. (1990): "PROGRESSIVITE DES SYSTEMES D'IMPOSITION SUR LE REVENU", *REVUE ECONOMIQUE DE L'OCDE*, Nº15.
- OCDE (1984): "ÉLASTICITE DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES ECHEANT A L'ADMINISTRATION CENTRALE", PARIS.
- OCDE (2006): "FUNDAMENTAL REFORM OF PERSONAL INCOME TAX", OECD TAX POLICY STUDIES, Nº 13, PARIS.
- OCDE (2008): "GROWING UNEQUAL? INCOME DISTRIBUTION AND POVERTY IN OECD COUNTRIES", PARÍS.

OCDE (2011): "DIVIDED WE STAND. WHY INEQUALITY KEEPS RISING".

OCDE (2014A): "THE DISTRIBUTIONAL EFFECTS OF CONSUMPTION TAXES IN OECD COUNTRIES".

OCDE (2014B): "FOCUS ON TOP INCOMES AND TAXATION IN OECD COUNTRIES; WAS THE CRISIS A GAME CHANGER?", MAYO.

OCDE (2014C): "TAXING WAGES 2014".

OCDE (2016A): "OECD TAX DATABASE. EXPLANATORY ANNEX. PART I. TAXATION OF WAGE INCOME" (DOCUMENT UPDATED JUNE 2016)".

OCDE (2016B): "TAXING WAGES 2016".

OCDE (2016C). "TAX POLICY REFORMS IN THE OECD 2016".

PATUROT, D., MELLBYE, K., Y BRYN, B. (2013): "AVERAGE PERSONAL INCOME TAX RATE AND TAX WEDGE PROGRESSION IN OECD COUNTRIES", OECD TAXATION WORKING PAPERS, Nº 15.

PHÄHLER, W. (1990): "REDISTRIBUTIVE EFFECT OF INCOME TAXATION; DECOMPOSING TAX BASE AND TAX RATE EFFECTS", *BULLETIN OF ECONOMIC RESEARCH*, 42:2.

PFINGSTEN, A. (1986): "THE MEASUREMENT OF TAX PROGRESSION", SPRINGER VERLAG, BERLÍN.

PIGOU, A. (1928): "A STUDY IN PUBLIC FINANCE", MACMILLAN, LONDRES.

PIKETTY, T. (2014): "CAPITAL IN THE TWENTY-FIRST CENTURY", HARVARD UNIVERSITY PRESS.

PIKETTY, T., SAEZ, E., Y STANTCHEVA, S. (2014): "OPTIMAL TAXATION OF TOP LABOR INCOMES: A TAKE OF THREE ELASTICITIES", *AMERICAN ECONOMIC JOURNAL: ECONOMIC POLICY*, 6 (1).

POTERBA, J. M. (2007): "INCOME INEQUALITY AND INCOME TAXATION", *JOURNAL OF POLICY MODELING*, 29.

REGENT, N. (2014): "GUICCIARDINI'S LA DECIMA SCALATA: THE FIRST TREATISE ON PROGRESSIVE TAXATION", *HISTORY OF POLITICAL ECONOMY*, 46:2.

REIMER, S. (2009): "A PAYCHECK HALF-EMPTY OR HALF-FULL? FRAMING, FAIRNESS AND PROGRESSIVE TAXATION", *JUDGEMENT AND DECISION MAKING*, VOL. 4, Nº 6.

ROBBINS, L. (1932): "ESSAY ON THE NATURE AND SIGNIFICANCE OF THE ECONOMIC SCIENCE", MACMILLAN, LONDRES.

ROSEN, H. S., Y GAYER, T. (2014): "PUBLIC FINANCE", 10ª ED., MCGRAW HILL.

- ROSENBERG, J. (2013): "MEASURING INCOME FOR DISTRIBUTIONAL ANALYSIS", TAX POLICY CENTER, JULIO.
- SADKA, E. (1976): "ON PROGRESSIVE INCOME TAXATION", *THE AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, VOL. 66, Nº 5.
- SAEZ, E. (2001): "USING ELASTICITIES TO DERIVE OPTIMAL INCOME TAX RATES", *THE REVIEW OF ECONOMIC STUDIES*, VOL. 68, Nº 1.
- SAEZ, E., SLEMROD, J., Y GIERTZ, S. H. (2012): "THE ELASTICITY OF TAXABLE INCOME WITH RESPECT TO MARGINAL TAX RATES: A CRITICAL REVIEW", *JOURNAL OF ECONOMIC LITERATURE*, 50:1.
- SANDBU, M. (2016): "FREE LUNCH: WHEN MORE IS LESS", *FINANCIAL TIMES*, 8 DE ENERO.
- SANDMO, A. (1976): "OPTIMAL TAXATION. AN INTRODUCTION TO THE LITERATURE", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 6.
- SCHEVE, K., Y STASAVAGE, D. (2016): "TAXING THE RICH. A HISTORY OF FISCAL FAIRNESS IN THE UNITED STATES AND EUROPE", PRINCETON UNIVERSITY PRESS.
- SEADE, J. K. (1977): "ON THE SHAPE OF OPTIMAL TAX SCHEDULES", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 7.
- SELIGMAN, E. R. A. (1908): "PROGRESSIVE TAXATION IN THEORY AND PRACTICE", *AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION QUARTERLY*, DICIEMBRE.
- SHILLER, R. (2012): "LAS FINANZAS EN UNA SOCIEDAD JUSTA"; V.C., PLANETA, BARCELONA.
- STAUDT, N. (2010): "THE HIDDEN COSTS OF THE PROGRESSIVITY DEBATE", NORTHWESTERN UNIVERSITY SCHOOL OF LAW SCHOLARLY COMMONS, FACULTY WORKING PAPERS, PAPER 56.
- STEELE, G. R. (2011): "PROGRESSIVE TAXATION: APPLYING HAYEK'S CONSTRAINT", *THE POLITICAL QUARTERLY*, VOL. 82, Nº 2.
- STIGLITZ, J. E., Y ROSENGARD, J. K. (2015): "ECONOMICS OF THE PUBLIC SECTOR", 4ª ED., NORTON.
- SUITS, D. B. (1977): "MEASUREMENT OF TAX PROGRESSIVITY", *AMERICAN ECONOMIC REVIEW*, SEPTIEMBRE.
- TAYLOR, P. E. (1960): "ECONOMÍA DE LA HACIENDA PÚBLICA"; V.C., AGUILAR, MADRID.
- VALLE, V. (2001): "UNA NOTA SOBRE LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN PERSPECTIVA HISTÓRICA", *PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA*, Nº 87.
- VALLE, V. (2008): "EL IRPF ESPAÑOL A EXAMEN: PERSPECTIVA TEÓRICA Y PRINCIPIOS IMPOSITIVOS", EN DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ (2008).

VALLÉE, A. (1994): "ECONOMIE DES SYSTEMES FISCAUX COMPARES", PRESSES UNIVERSITAIRES DE FRANCE, PARIS.

VARIAN, H. R. (1980): "REDISTRIBUTIVE TAXATION AS SOCIAL INSURANCE", *JOURNAL OF PUBLIC ECONOMICS*, 14.

VICKREY, W. (1939): "AVERAGING OF INCOME FOR INCOME TAX PURPOSES", *JOURNAL OF POLITICAL ECONOMY*, 47.

VICKREY, W. (1968): "THE PROBLEM OF PROGRESSION", *UNIVERSITY OF FLORIDA REVIEW*, EN R. ARNOTT, K. ARROW, A. ATKINSON Y J. DRÈZE (EDS.), "PUBLIC ECONOMICS. SELECTED PAPERS BY WILLIAM VICKREY", CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS, 1994.

VICKREY, W. (1972): "AGENDA FOR PROGRESSIVE TAXATION", KELLEY, CLIFTON.

VICKREY, W. (1991): "PROGRESSIVE AND REGRESSIVE TAXATION", EN EATWELL ET AL. (1991).

WAGSTAFF, A., Y VAN VOORSLAER, E. (2001): "WHAT MAKES THE PERSONAL INCOME TAX PROGRESSIVE? A COMPARATIVE ANALYSIS FOR FIFTEEN OECD COUNTRIES", *INTERNATIONAL TAX AND PUBLIC FINANCE*, 8.

WENZ, P. S. (2012): "TAKE BACK THE CENTER: PROGRESSIVE TAXATION FOR A NEW PROGRESSIVE AGENDA", THE MIT PRESS.

WINER, S. L., Y HETTICH, W. (1998): "WHAT IS MISSED IF WE LEAVE OUT COLLECTIVE CHOICE IN THE ANALYSIS OF TAXATION", *NATIONAL TAX JOURNAL*, 51, 2.

ZOUTMAN, F. T., JACOBS, B., Y JONGEN, E. L. W. (2016): "REDISTRIBUTIVE POLITICS AND THE TYRANNY OF THE MIDDLE CLASS", CESIFO WORKING PAPER, Nº 5881.

DOCUMENTOS DE TRABAJO

La serie Documentos de Trabajo que edita el Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (IAES), incluye avances y resultados de los trabajos de investigación realizados como parte de los programas y proyectos del Instituto y por colaboradores del mismo.

Los Documentos de Trabajo se encuentran disponibles en internet

<http://ideas.repec.org/s/uae/wpaper.html>

ISSN: 2172-7856

ÚLTIMOS DOCUMENTOS PUBLICADOS

**WP-10/15 EL ESPEJO EN EL QUE GRECIA NO DEBE MIRARSE:
ARGENTINA EN EL 2001-2002**

Flavio E. Buchieri y Tomás Mancha Navarro

WP-11/15 EL PROTAGONISMO FINANCIERO DE LAS FAMILIAS

Antonio Torrero Mañas

**WP-01/16 UNA VALORACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL:
SUFICIENCIA, EFICIENCIA Y EQUIDAD**

José M. Domínguez Martínez

**WP-02/16 LA ESCUELA DE FRIBURGO Y LOS ECONOMISTAS
ESPAÑOLES (1939-1964)**

Manuel Martín Rodríguez

**WP-03/16 LA DIFÍCIL MEDICIÓN DEL CONCEPTO DE
COMPETITIVIDAD ¿QUÉ FACTORES AFECTAN A LA COMPETITIVIDAD
REGIONAL?**

Tomás Mancha, Fabio Moscoso y Juan Luis Santos

**WP-04/16 LA INTERNACIONALIZACION DE LAS EMPRESAS EN
COLOMBIA**

Germán Enrique Nova Caldas



Facultad de Económicas, Empresariales y Turismo
Plaza de la Victoria, 2. 28802. Alcalá de Henares. Madrid - Telf. (34)918855225
Fax (34)918855211 Email: iaes@uah.es www.iaes.es

INSTITUTO UNIVERSITARIO DE ANÁLISIS ECONÓMICO Y SOCIAL

DIRECTOR

Dr. D. Tomás Mancha Navarro

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

DIRECTOR FUNDADOR

Dr. D. Juan R. Cuadrado Roura

Catedrático de Economía Aplicada, Universidad de Alcalá

SUBDIRECTORA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad, Universidad de Alcalá

AREAS DE INVESTIGACIÓN

ANÁLISIS TERRITORIAL Y URBANO

Dr. D. Rubén Garrido Yserte

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

ECONOMÍA LABORAL

Dr. D. Carlos Iglesias Fernández

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

ACTIVIDAD EMPRENDEDORA Y PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA

Dr. D. Antonio García Tabuenca

Profesor Titular de Universidad
Universidad de Alcalá

SERVICIOS E INNOVACIÓN

Dr. D. Andrés Maroto Sánchez

Profesor Contratado Doctor
Universidad Autónoma de Madrid

RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

Dra. Dña. Elena Mañas Alcón

Profesora Titular de Universidad
Universidad de Alcalá